Systematisch-kritische Darstellung

der zur Zeit in Deutschland und Oesterreich bestehenden allgemeinen

Staatseinkommensteuergesetze.

Inaugural-Dissertation

verfaßt und der

Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Facultät

der

königl. bayer. Julius-Maximilians-Universität Würzburg

zur

Erlangung der staatswissenschaftlichen Doctorwürde

vorgelegt von

Gustav Schmitt,

Rechtspraktikant aus Würzburg.

Verlagsdruckerei Würzburg.

1900.

Systematisch-kritische Darstellung

der zur Zeit in Deutschland und Oesterreich bestehenden allgemeinen

Staatseinkommensteuergesetze.

Inaugural-Dissertation

verfaßt und der

Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Facultät

der

königl. bayer. Julius-Maximilians-Universität Würzburg

zur

Erlangung der staatswissenschaftlichen Doctorwürde

vorgelegt von

Gustav Schmitt,

Rechtspraktikant aus Würzburg.

ACAD. LUGD. BAT. BIBL.

Verlagsdruckerei Würzburg.

1900.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41549806_0004

Systematisch-kritische Darstellung der zur Zeit in Deutschland und Oesterreich bestehenden allgemeinen Staatseinkommensteuergesetze.

Das Thema vorliegender Abhandlung ist schon einmal Gegenstand einer eingehenden Schilderung gewesen. In Hirths Annalen des Deutschen Reichs Jahrgänge 1876, 1877, 1879, 1880 hat Burkart in einer vergleichenden Darstellung die bestehenden Einkommensteuern behandelt. Unterdessen hat sich eine vollständige Umgestaltung der Verhältnisse vollzogen und es ist daher vielleicht nicht ohne Interesse, den jetzigen Stand der Gesetzgebung auf diesem Gebiet kennen zu lernen.

Die hier in Betracht kommenden allgemeinen Einkommensteuergesetze sind nach der Reihenfolge des Datums der jeweils neuesten Abänderung, wenn auch nicht Fassung, folgende:

1. Sachsen-Coburg: Gesetz vom 16. Juni 1874. S.-Co.[1])
2. Schaumburg-Lippe: Gesetz vom 20. Januar 1885. Sch.-Li.
3. Sachsen-Meiningen: Gesetz vom 18. März 1890. S.-M.
4. Oldenburg: Gesetz vom 6. April 1864 mit Novelle vom 11. März 1891. O.
5. Preußen: Gesetz vom 24. Juni 1891 mit Abänderung vom 22. April und 18. Juli 1892. Pr.
6. Reuß ä. L.[2]): Gesetz vom 4. Januar 1893. R. ä. L.
7. Schwarzburg-Rudolstadt: Gesetz vom 25. März 1893. Schw.-Ru.

---

[1]) Der Kürze halber werden in folgendem die Gesetze nur mit den Anfangsbuchstaben benannt.

[2]) Wiewohl dieses Gesetz kein allgemeines Einkommensteuergesetz ist, da das Einkommen aus Grundbesitz lediglich der Grundsteuer unterliegt, glaubte Verfasser von der Einbeziehung desselben doch nicht abstehen zu sollen.

8. Baden: Gesetz vom 20. Juni 1884 mit Novelle vom 6. Mai 1892 und 26. Juni 1894. Ba.
9. Sachsen: Gesetz vom 2. Juli 1878 mit Novelle vom 11. März 1894. Sa.
10. Lippe-Detmold: Gesetz vom 28. August 1894. Li.-De.
11. Hamburg: Gesetz vom 22. Februar 1895. Ha.
12. Sachsen-Gotha: Gesetz vom 10. Januar 1854 mit Novellen vom 4. Dezember 1870, 22. Juli 1871, 10. Dezember 1877, 9. August 1894, 22. Juni 1895. S.-Go.
13. Anhalt: Gesetz vom 18. April 1886 mit Novellen vom 14. Mai 1890 und 10. April 1896. A.
14. Sachsen-Altenburg: Gesetz vom 24. April 1896. S.-A.
15. Lübeck: Gesetz vom 27. Mai 1889 und 14. Juni 1889 mit Novellen vom 19. und 21. Juni 1895 und 17. und 26. Februar 1896. Lü.
16. Oesterreich: Gesetz vom 25. Oktober 1896. Oe.
17. Sachsen-Weimar: Gesetz vom 2. Juni 1897. S.-W.
18. Schwarzburg-Sondershausen: Gesetz vom 11. Dezember 1897. Schw.-So.
19. Reuß j. L.: Gesetz vom 4. Juni 1898. R. j. L.
20. Braunschweig: Gesetz vom 16. April 1896 mit Novelle vom 11. März 1899. Brau.
21. Bremen: Gesetze vom 25. Oktober und 17. Dezember 1874 mit Novellen vom 13. April und 16. November 1880, 19. April 1885; 24. Januar 1886, 26. März 1892; 5. Januar 1893, 8. Februar und 30. März 1895, 20. Juli 1899. Bre.
22. Hessen: Gesetz vom 12. August 1899. He.

A. Objektive Steuerpflicht.

§ 1. Der Einkommensbegriff im Allgemeinen.

Jeder hat nach Maßgabe seiner Kräfte zu den allgemeinen Staatslasten beizutragen. Diese Steuerkraft wird gemessen an den Thatsachen, auf denen die Leistungsfähigkeit beruht, durch welche die Steuerfähigkeit unmittelbar in Erscheinung tritt. Damit aber hat die Steuerpflicht eine Bestimmung bezüglich des Gegenstandes erhalten, hat eine Begrenzung des Anwendungsgebietes erfahren, kurz sie ist zu einer objektiven geworden. Auf diesem Weg drängt sich uns der Einkommensbegriff auf. Was unter demselben zu verstehen sei, ist theoretisch viel umstritten.

Keine Definition, die Inhalt und Grenzen des Einkommens feststellen sollte, hat allgemeine Anerkennung gefunden. Von dem was die Gesetze in der Hinsicht an positivem Material bieten, soll ausgegangen werden, um sodann an der Hand desselben die Forderungen der Theorie zu prüfen, Mängel zu kennzeichnen und den Wert der Bestimmungen gegenseitig abzuschätzen.

a) Nach der Praxis.

Eine wissenschaftliche Definition, die von allem Konkreten abstrahiert, gibt allein O. Art 7 1: „Steuerbar ist derjenige Teil des gesamten (Brutto-) Einkommens des Steuerpflichtigen (der Haushaltung wie des Einzelstehenden), welcher demselben nach Abzug der auf die Hervorbringung unmittelbar zu verwendenden Kosten zu seinem oder seiner Haushaltungsangehörigen Unterhalt oder zu sonstiger Verwendung übrig bleibt." Eine solch abstrakte Erklärung des Begriffs, ganz abgesehen von einer Prüfung der Haltbarkeit desselben, kann nach übereinstimmender Meinung aller nicht als ein essentiale des Gesetzes bezeichnet werden; scheint es nicht einmal der geeignete Ort zu sein, gesetzlich das festzulegen, was in Konsequenz der Durchführung des Gesetzes geistiges Gemeingut des Durchschnittsmenschen sein muß, dessen Kenntnis und Fähigkeit zur Anwendung von Seiten einzelner nicht zweckentsprechend sein kann. Die Forderung der Gemeinverständlichkeit führt naturgemäß zu einer konkreten und spezialisierenden Darstellung des Einkommens und ist auch im vorwürfigen Fall nicht unterblieben, indem derselbe Artikel die Detailvorschriften bringt.

Alle anderen Gesetze, soweit man bei ihnen überhaupt die Absicht zu definieren annehmen will, vermengen Abstraktes mit Konkretem, ohne eine Spezialisierung später zu unterlassen. So Sa. in § 15 1: „Als Einkommen gilt die Summe aller in Geld oder Geldeswert bestehenden Einnahmen der einzelnen Beitragspflichtigen mit Einschluß des Mietwerts der Wohnung im eignen Haus oder sonstiger freier Wohnung, sowie des Werts der zum Haushalt verbrauchten Erzeugnisse der eigenen Wirtschaft und des eigenen Gewerbebetriebs, abzüglich der auf Erlangung, Sicherung und Erhaltung dieser Einnahmen verwandten Ausgaben, sowie etwaiger Schuldzinsen, auch sofern diese nicht zu den soeben bezeichneten Ausgaben gehören." In gleicher Weise, jedoch mit Weglassung des Schlußsatzes, Lü. § 7 1. Ebenso A. § 16 1, das die Schuldzinsen, die auf den steuerpflichtigen Einnahmequellen haften, und andere laufende rechtsverbindliche Lasten als abzugsfähig überdies erklärt. Eine Erweiterung der positiven Posten statuiert der

mit der Ueberschrift „Erklärung des Einkommens" versehene § 159 des Oe. Gesetzes, das den Sammelbegriff „sonstiger dem Steuerpflichtigen allenfalls zukommender Naturaleingänge" hinzufügt. Den Genannten schließen sich an Ha. § 4 und Bre. § 5 mit weitgehender Spezialisierung der Abzugsposten. Auf noch mehr vertiefende Detailirung dieser schon konkretisierten Grundsätze weisen die nämlichen Gesetzesstellen hin, sei es wie Oe. auf folgende dem Gesetz einverleibte Paragraphen, oder wie die Hansestädte auf eine dem Text beigefügte Anlage.

Man sieht bei solcher theoretischer Halbheit der Begriffsdefinitionen nicht leicht einen förderlichen Zweck ein. Es ließen sich darum die meisten Gesetze, vor allem die neuen, es angelegen sein, den Gegenstand der Steuer zu bezeichnen und so der Bestimmung eines Steuergesetzes, durch Klarheit aufklärend zu wirken, zu dienen. Fast typisch ist die in viele Texte übernommene Bezeichnung Pr. in § 7: „Als Einkommen gelten die gesamten Jahreseinkünfte der Steuerpflichtigen in Geld und Geldeswert aus 1. Kapitalvermögen; 2. Grundvermögen, Pachtungen und Mieten, einschließlich des Mietswerts der Wohnung im eigenen Haus; 3. Handel und Gewerbe einschließlich des Bergbaus; 4. Gewinnbringender Beschäftigung, sowie aus Rechten auf periodische Hebungen und Vorteile irgend welcher Art, soweit diese Einkünfte nicht schon unter 1—3 begriffen sind." So wörtlich: Brau. § 7, Li. § 3. Aehnlich[1]) und mit nicht nur wechselnder, sondern auch prinzipiell verschiedener Gruppierung der Einkommensbestandteile S.-Co. Art. 6; S.-G. § 6; S.-M. Art. 8; Schw.-So. § 8; R. j. L. § 10; R. ä. L. § 8; Schw.-Ru. § 4. Einen vereinzelten Standpunkt nimmt neben Sch.-Li. § 6 2_2 He. in Art. 13 ein, indem es auf eine gesonderte Darstellung des Einkommens verzichtet. Und in der That kann man über den Wert einer selbständigen Fixierung des Gegenstandes im Zweifel sein, um so mehr, als in der Folge regelrecht die einzelnen Arten des Einkommens wenn auch nicht erschöpfend, so doch immerhin kasuistisch dargestellt werden.

Allein auch der formelle Standpunkt in dieser Hinsicht kann als wohl berechtigter gelten, indem seine Vertreter im Interesse einer wünschenswerten Vollständigkeit die Notwendigkeit eines Ausgangspunktes für die Detailbestimmungen anführen, der schlechterdings am besten in einer kurzgefaßten Bezeichnung des Gegenstandes gefunden wird. Diesem Erfordernis entsprechen eine Reihe von Staaten, die wie Sa. § 1; R. j. L. § 1 den Satz an die Spitze

[1]) Ba. Art. 2. S.-A. § 6. S.-W. § 9.

stellen: „Dieser Steuer unterliegt das gesamte, nach den Bestimmungen des gegenwärtigen Gesetzes zu berechnende jährliche reine Einkommen des Beitragspflichtigen", oder wie Schw.-So. § 1; S.-M. Art. 1; A. § 1 in einer das Wesen der Vorbemerkung nicht alterierenden Weise kurzhin vom Einkommen als dem Objekt der Steuer sprechen. Nachdem nun aber dieselben Gesetze, wie oben zitiert, sich schon mit dem Einkommen im allgemeinen wie im speziellen beschäftigen, so erscheint offenbar ein Paragraph überflüssig. Wenn ich nun dem Verfahren Pr. und der diesem Beispiel folgenden Staaten den Vorzug gebe, so geschieht dies nicht so fast aus rückhaltloser Billigung der dortselbst vorgenommenen Aufzählung konkreter Einkommensarten, als vielmehr wegen der Vermeidung einer Wiederholung, die im andern Fall überdies die generelle Beschreibung des Einkommens betreffen würde. Jedoch auch die Anordnung Sa. u. ff. mag erträglich genannt werden, da die exponierte Stellung dieses Satzes, weit getrennt von der Materie objektiver Steuerpflicht, die thatsächliche Häufung nicht augenfällig werden läßt.

Wenn nun eine gesetzliche Festlegung des Einkommensbegriffs als Regel nicht gegeben ist und auch nicht erwartet werden kann, derselbe vielmehr als selbstverständlich vorausgesetzt wird, so stimmen doch die Gesetze in dem Hauptmerkmal überein: „Als Einkommen gelten die gesamten Jahreseinkünfte in Geld und Geldeswert". Die Zurückbeziehung der Einnahmen auf ein Jahr ist außer Acht gelassen bei Schw.-Ru. und O.; Sch.-Li.; S.-Co. insofern als es nicht ausdrücklich bemerkt ist. Thatsächlich ist die Zeiteinheit hier die nämliche, indem an andern Stellen von Steuerjahr oder Jahreseinkommen die Rede ist. Ohne die Scheidung von Geld- und Naturaleinkommen, sondern lediglich von Gesamteinkommen oder von allem Einkommen reden Sch.-Li., R. j. L. bzw. S.-Go., S.-Co. Die besonderen Bestimmungen beweisen aber die Wesensgleichheit der gesetzlichen Intention. Einer anderen Ausdrucksweise bedient sich He., indem es handelt von Bezügen und das Einkommen erhöhenden Vorteilen jeder Art. Ba. legt zu Grunde das in Geld, Geldeswert oder in Selbstbenützung bestehende Einkommen. Es mag beigefügt werden, daß die hier gebrachten Einkommens-Beschreibungen jedesmal zu den sich unmittelbar anschließenden Bezugsquellen in Relation stehen.

b) Nach der Theorie.

Dies ist der einheitlich konforme Standpunkt der Legislative und zwar was die positiven Aufstellungen anbetrifft. Die Theorie

ist weit entfernt von jeglicher Harmonie. Einigen Autoritäten, die die meiste Anerkennung gefunden haben, mag hier in Kürze für ihre Ansicht Raum gegeben werden, wenngleich es nicht angängig ist, mit Für und Wider in eine Erörterung der Schulmeinungen einzutreten.

Mit dem Begriff „Einkommen", dessen Ursprung in die Zeit der Entwicklung des Geldwesens im 16. Jahrhundert zu setzen ist, tauchen in uns allgemeine Vorstellungen über die wirtschaftliche Lage einer Person auf. „Es kommt etwas ein, es trägt ein" sind ganz landläufige Ausdrücke. Allein der Begriff bedarf einer genauen Fassung schon im Steuerinteresse und in dem des dasselbe durchziehenden Prinzips. Hermann hat als erster diesen formuliert als „die Summe der wirtschaftlichen oder Tauschgüter, welche in einer gewissen Zeit zu dem ungeschmälert fortbestehenden Stammgut einer Person neu hinzutreten, die sie daher beliebig verwenden kann". Es fallen also unter diese Definition alle Sachgüter, alle Nutzungen, alle Dienstleistungen, die der praktischen Verwertung halber auf das Wert- und Preismaß im Verkehr, das Geld, zurückgeführt werden müssen. Mithoff unterscheidet ordentliches und außerordentliches Einkommen, zu welch letzterem er die nicht regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen, wie gelegentliche Geschenke, Erbschaften, Legate, Lotteriegewinne, außergewöhnliche Geschäfts- und Konjunkturgewinne rechnet; er bezeichnet das ordentliche Einkommen als das Einkommen schlechthin. Roscher erzielt denselben Effekt mit einer Definition: Einkommen umfaßt nur solche Einnahmen, die aus einer wirtschaftlichen Thätigkeit herrühren, und schießt über das Ziel um ein bedeutendes hinaus, so daß eine Menge Einkommen bildender Einnahmen aus demselben herausfielen. Einen auf Mithoff zurückführenden Standpunkt vertritt Cohn: „Einkommen ist die Summe der Güter, welche in regelmäßiger Wiederkehr einem Haushalt verfügbar wird." Aehnlich Wagner. Wenngleich das Wort in fremder Uebersetzung diese Auffassung zu begünstigen scheint, so läßt sich in ausschlaggebender Weise dagegen einwenden, daß es weder eine Regelmäßigkeit der Art noch der Größe gibt. Diesem Mangel abzuhelfen, schuf man als begriffbestimmendes Merkmal die Fähigkeit einer regelmäßigen Wiederkehr der Einnahmen, damit aber ein Moment, daß zu genauer Definition nichts beizutragen vermag, da die Möglichkeit einer Wiederholung niemals wird in Abrede gestellt werden können. In andrer Weise versucht Robert Meyer eine Lösung, die er in einer Beschränkung des Umfangs des Einkommens zu finden glaubt. Mit dem Merkmal der Wiederkehr

verbindet er ein engeres Ziehen der Grenzlinien in einer Weise, daß die Nutzungen herausfallen, als Kern lediglich die Genußgüter übrig bleiben. Das unbefriedigende Ergebnis auch dieses Läuterungsversuches veranlaßte auf altem Untergrunde einen neuen. Neumann definiert Einkommen als den Inbegriff derjenigen Güter, geldwerten Leistungen und Nutzungen fremder Dinge, welche als regelmäßige Folge dauernder Bezugsquellen in gewisser Zeit jemand derart zu Teil werden, daß er darüber in seinem Interesse verfügen kann. Damit ist die Regelmäßigkeit nicht mehr Attribut des Subjekts. Auch hiegegen gibt es genug der Bedenken. Der Satz, der uns einen Zweifel lösen soll, bringt zwei andere. Der Begriff der dauernden Bezugsquelle sowohl wie der regelmäßigen Folge sind zu unbestimmt und ungenau, als daß sie zu einem befriedigenden Resultat verhelfen könnten. Solche Mängel, ganz abgesehen von dem jeweils eingenommenen prinzipiellen Standpunkt, eifern zum weiteren Ausbau an; man schlägt alte verlassene Bahnen aufs neue ein und sucht am alten neue Seiten zu entdecken. Unter all dem beachtenswerten Material sei hier nur hervorgehoben eine an Roscher sich anlehnende Aufstellung, die das Einkommen nicht als Ergebnis wirtschaftlicher Thätigkeit überhaupt auffaßt, sondern die einen Aufwand von Arbeitskraft fordert, der den rechtlichen und billigen Titel abgibt. Allein schon wenige Stichproben überzeugen von der Unzureichendheit dieses Versuchs.[1])

Diesen fortgesetzten Bemühungen und Bestrebungen gegenüber das Richtige zu finden, ist bemerkenswert, weil auffallend, die Folgerung, die Kleinwächter aus seinen Untersuchungen ziehen zu müssen glaubt. Er führt uns die allmählige Erweiterung des Einkommensbegriffes in historisch deskriptiver Form vor und sagt: „Man gelangte schließlich mit logischer Konsequenz dazu, unter Einkommen alle Güter zu begreifen, welche neu in die Wirtschaft kommen, und zwar gleichgiltig, ob sie von außen in die eigene Wirtschaft hereinkommen oder ob sie innerhalb derselben entstehen, und gleichgiltig, ob diese Güter materieller oder immaterieller Natur, also etwa Dienstleistungen oder Sachnutzungen sind.“[2]) „Damit ist man aber an einem Punkt angelangt, wo der Einkommensbegriff schon so dünnflüssig und ätherisch geworden ist, daß im praktischen Leben mit demselben absolut nichts mehr anzufangen ist.“ Das Wahre daran ist wohl das, daß es im Einzelnen Schwierigkeiten verursacht, auf Grund des theoretischen Begriffes die Einkommensgröße zu ermitteln.

1) F. A. XV. 515. Gärtner: Ueber den Einkommensbegriff.
2) Handbuch der Staatswiss. I. 5. S. 7. Kleinwächter: „Einkommen“.

Aus dieser Darstellung mag man ersehen, daß es für eine Forschung nicht immer von Vorteil ist, im Unterscheiden zu viel zu thun, und man mag mit Schanz, dem sich auch Schäffle anschließt, auf die Hermann'sche Lehre als die richtige zurückkommen: „Der Einkommensbegriff erweist sich als Reinvermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnitts inkl. der Nutzungen und geldwerten Leistungen Dritter."

Die Scheidung in Geld- und Naturaleinkommen ist, wie dargethan, fast überall approbiert und in den Gesetzestext aufgenommen. Weniger einig ist sich die Theorie bezüglich der Nutzungen. Meyer verhält sich ihnen gegenüber exklusiv; Neumann bezieht nur die Nutzungen fremder Dinge zum Einkommen. Dem widerspricht aber die positive Gesetzgebung, die in den generellen Bestimmungen — mit Ausnahme von O.; S.-M.; Schw.-Ru. — die Rechte auf Vorteile irgend welcher Art der Steuer unterwirft, manchmal auch konkret sich faßt und den Mietswert der Wohnung im eigenen Haus dem steuerbaren Einkommen einreiht (ausgenommen: He.; S.-Go.; S.-W.; S.-Co.; Sch.-Li.). Einige unterscheiden sogar diese spezielle Nutzung, soferne sie stattfindet am eignen Haus oder an fremdem Hause, so Sa.; A.; Ha.; Oe.; Lü. Wir werden sehen, daß die ratio legis auch die Pertinenzen des Hauses einbegreift. Vielversprechend ist der Art. 2 des Ba. Gesetzes, der von dem in Selbstbenützung bestehenden Einkommen spricht, aber sodann durch die Beziehung auf die vier folgenden Einkommensquellen sich selbst beschränkt. Es entfallen also auch hier die Nutzungen an dem Gebrauchsvermögen, das unmittelbaren Bedürfnissen dient; denn das Einkommen aus Kapitalvermögen fußt nicht auf dem Kapital in wissenschaftlichem Sinn, sondern auf dem in populärem Sinn, dem Geldkapital.

Man hat also wohl im Gesetz unterschieden zwischen Nutzungen am eigenen und fremden Gebrauchsvermögen, analog wie Oe., Ha. und Bre. in Gegensatz brachten die Sachgüter, die in der eigenen Wirtschaft zur Entstehung kommen und die Naturallieferungen.

Prinzipiell ist nun eine Ausscheidung der Nutzungen keineswegs gerechtfertigt; allein es ist nicht außer Acht zu lassen, daß sie die Qualität einer geldwerten Erscheinung besitzen müssen und das nach der gemeinen Anschauung. Damit entsteht nun die Möglichkeit einer Begrenzung des Einkommens, aus dem dann die allgemeinen Genußgüter ausscheiden. Auf alle Fälle geht es aber nicht an, einen Teil der Nutzungen aufzunehmen, den andern auszuscheiden, sei es nun, daß man mit Neumann das Nutzkapital

überhaupt ignoriert oder daß man mit den Steuergesetzen lediglich den Gebrauch des eigenen Hauses in Geld anschlägt; denn es besteht kein Zweifel darüber, daß der Eigentümer eines Hauses, so er in demselben wohnt, eine Ausgabe erspart gegenüber einem Nichtbesitzer, daß ferner die Nutzung einer eigenen Wohnung nicht anders zu qualifizieren ist, wie die des gesamten Hausrates. Wer die Steuerpflicht bezüglich der ersten Frage negieren würde, müßte folgerichtig die Auslagen für Wohnungsmiete in Abzug bringen lassen, so gut wie derjenige, der die Gleichwertigkeit des Nutzkapitals leugnet, den Leihzins von Mobilien nicht zum Einkommen rechnen darf.

Was die Leistungen Dritter betrifft, so sind dieselben namentlich in den Gesetzen nicht erwähnt, jedoch unbestrittenermaßen unter die Einnahmen in Geldeswert zu subsumieren, wenngleich früher die Frage aufgeworfen wurde, ob dieselben zu den das Einkommen bildenden Gütern zu zählen seien. Als Reinvermögenszugänge und zwar in naturaler Form auftretend unterscheiden sie sich von den Nutzungen durch die rezipierende Thätigkeit des Bezügers. Sonst aber sind dieselben Grundsätze in Anwendung zu bringen: Also sind nicht ausnahmslos und unbeschränkt sämtliche Leistungen Dritter Einkommen, sondern nur solche, denen nach allgemeiner Anschauung objektiv ein Geldwert beigemessen wird. Nicht etwa ist es das Entscheidende, daß diese Dienstleistungen in gewissen Verhältnissen eine thatsächliche Wertung erfahren können. Wenn man daher interfamiliäre Dienstleistungen nicht in das Einkommen einbezieht, so geschieht das, weil sie schwer zu kontrolieren und festzulegen sind, nicht minder als weil sie nicht in Ansehen entgeltlicher Austauschsobjekte stehen, während es andrerseits klar zu Tage liegt, daß eines entfernten Dritten Dienstleistung einen Vermögensvorteil repräsentiert.

Wenn nun konstatiert wurde, daß in der That nicht alle Naturaleinkünfte zum Einkommen gerechnet werden, eine Freilassung aber in keiner Weise prinzipielle Rechtfertigung erfahren kann, so läßt sich das Verhalten des Gesetzgebers doch erklären aus dem schon berührten steuertechnischen Gesichtspunkte und vielleicht entschuldigen durch das bestehende Steuersystem, vor allem in Hinsicht auf den Mobiliarbesitz durch die ergänzende Vermögens- und Luxussteuer.

§ 2. Außerordentliche Einnahmen.

Die positive Normierung der Einkommensbestandteile würde vollständig genügen, wenn man sich auf die Seite des von uns

gebilligten einfachen Hermann'schen Einkommensbegriffes stellen wollte. Es steht aber fest, daß eine große Zahl von Gesetzen es für notwendig befindet, auch negativ die Grenzen des Einkommens festzusetzen, die Berührungslinie zwischen Einkommen und Vermögensstamm zu fixieren. Schon oben war einmal Veranlassung gegeben, auf die durchgreifende Tendenz der Theorie hinzuweisen, Erbschaften, Schenkungen, Lebensversicherungskapitalien herauszuschälen, sei es nun, daß man mit dem Moment der wirtschaftlichen Thätigkeit oder der Regelmäßigkeit in irgend welcher Form als essentiale des Begriffs operiert.

Mit der Unterscheidung zwischen außerordentlichen Einnahmen und ordentlichen Einnahmen nach dem Beispiel Mithoffs oder steuerpflichtigem Einkommen und Vermehrung des Stammvermögens trug man der allgemein vorherrschenden Scheu, solche Posten einzubegreifen, wie sich ergeben wird, unbegründet Rechnung. Während in der ersten Teilung die wissenschaftliche Lehre Ausdruck findet, daß die einmaligen, mehr auf zufälligen Ursachen und Grundlagen beruhenden, darum außerordentlichen Einnahmen kein Einkommen bilden, liegt der zweiten Teilung ein wirtschaftlicher Gedanke zu Grunde, der dahin zu präzisieren ist, daß nach ökonomischen Prinzipien solche außerordentliche Einnahmen nicht zum Zwecke der Befriedigung der laufenden Bedürfnisse verwendet werden dürfen, sich vielmehr als Mehrung des Stammvermögens darstellen.[1]) Nachdem man einmal an dem Begriff der Regelmäßigkeit Gefallen gefunden hat, sucht man ihn auch noch bei der Verwendung der Einnahmen zu verwerten. Ganz abgesehen davon, daß man die Art der Verwendung auch bei den ordentlichen Einnahmen berücksichtigen müßte, scheint dieses Merkmal überhaupt nicht geeigenschaftet zu sein, genau zu sichten. Das Einkommen wird verwendet zur Bedürfnisbefriedigung und zur Vermögensbildung, die Vermehrung des Stammvermögens dient ebenfalls beiden Zwecken. In was ein Bezug der Hauptsache nach aufgeht, ist verschieden bei Arm und Reich. Wirtschaftliche wie persönliche Verhältnisse spielen eine nicht zu unterschätzende Rolle. Die Verwendung, der Verbrauch einer Einnahme kann nicht abstrahieren von der individuellen Lage des Einzelnen, daher auch nicht objektives Unterscheidungsmerkmal sein.

---

[1]) F. A. VII. 678. Begründung des Entwurfs eines Einkommensteuergesetzes in Pr. — F. A. XIII. 24. Schanz: Der Einkommensteuerbegriff und die Einkommensteuergesetze. — Bericht der Steuerkommission der Württemberg. Kammer der Abgeordneten. S. 39 ff.

Aus diesem Grunde ist der Versuch abzulehnen, gerade so wie die erstere Scheidung aus schon angeführten Gründen eine glückliche nicht genannt werden kann. Allein die Gesetzgebung vertritt vorwiegend den soeben verworfenen Standpunkt; Ansätze der entgegengesetzten Auffassung machen sich in den Details vorerst geltend. Die vorwürfige Unterscheidung fand Aufnahme in den Gesetzen von Sa. § 15 2; A. § 16 2; Pr. § 8; Li. § 4; S.-W. § 10; S.-A. § 7; Brau. § 8; Schw.-S. § 11; Schw.-Ru. § 7; S.-M. Art. 11; Oe. § 159 2. Ein andrer Teil gibt über die einzelnen Posten Auskunft, so Ha. Anhang zu § 4 Z. 10; Lü. Anhang Z. 9; pre. Gesetz u. Nov. 1880, Anweisung Z. 9. Der Rest enthält sich jeglicher Erwähnung. Jedoch Struktur der Gesetze und öfters auch Ausführungsverordnungen lassen keinen Zweifel an der materiell gleichen Handhabung.

a) Erbschaften.

An der Spitze der mehr oder minder detaillierten Posten stehen allerwärts die Erbschaften,[1]) denen Lu., Bre., Ha. ausdrücklich die Legate hinzufügen. Hier vor allem ist es eine falsche Auffassung, von welcher die Vertreter der Exemption ausgehen. Man sträubt sich, die Erbschaft unmittelbar als Einkommen anzusehen, weil das Vermögen ja schon einem Vormann gehabt habe und von diesem als Ganzes auf die Erben übergehe. (BGB. § 1922.) Vom wirtschaftlichen Standpunkt aus kann solches Vorbringen fürwahr nichts Bestechendes haben. Das Einkommen besteht eben aus Reinvermögenszugängen, wohl zu unterscheiden von dem in gewisser Ruhe befindlichen Stammvermögen, die man verbrauchen kann, ohne in seinem bisherigen Vermögen zurückzugehen. Und trotz alledem bilden die Freilassung die ausnahmslose Regel, die auch auf die Schenkung von Todeswegen Anwendung findet. Nicht unerwähnt soll bleiben ein zweiter Gesichtspunkt, der das Hauptgewicht legt auf das Hinzutreten des Reinvermögens und deshalb in gewissen Fällen, wie bei Pflichtteilsanfällen die Erbschaft nicht als Einkommen betrachten kann. Nach BGB. § 2317 im Zusammenhalt mit § 2333 ff. scheint dieser Standpunkt an Bedeutung zu verlieren; man müßte sonst den Begriff des latenten Forderungsrechtes, der an sich schon vage ist, noch mehr verallgemeinern.

---

[1]) Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. F. A. XIII. 24. 72.

b) Schenkungen.

Als nächsten Posten, dem die Qualifikation als Vermehrung des Stammvermögens „Vermögenszuwachs an sich" beigemessen wird, bezeichnen die oben zitierten Steuergesetze mit Ausnahme von Sa. und A. die Schenkungen ohne jeden unterscheidenden Zusatz. Ubi lex non distinguit, nec nostrum est, distinguere. Man könnte füglich erwarten, daß eine konsequente Durchführung dieses Standpunktes stattfände, zeitliche oder rechtliche Sicherung nicht influieren würde. Allein in den besonderen Bestimmungen über die Einkommensbezüge scheinen Ausnahmen gegeben zu sein, insoferne als Gratifikationen, Trinkgelder, Neujahrsgelder und was sonst noch unter dem Begriff Geschenk figuriert, die lediglich die thatsächliche, in gewisser Stetigkeit wiederholte, in Anerkennung geleisteter oder zu leistender Dienste gewährte Zuwendung zur Voraussetzung haben oder die in concreto eine beständige Einkommenquelle bilden, dem Einkommen aus gewinnbringender Beschäftigung zugerechnet worden.[1]) Wir sehen, auch hier kommt das Moment der regelmäßigen Wiederkehr zum Durchbruch. Entfällt es, so macht sich auch die Steuerpflicht nicht geltend. Bei Renten oder sonstigen geldwerten Vorteilen wird überdies noch erfordert die Existenz eines besonderen Rechtstitels, als da ist Vertrag oder Erkenntnis. Ermangelt eine der beiden Qualitäten, zessiert die steuerliche Heranziehung. Allein ob dieser Unterscheidung ein tieferer Gedanke zu Grunde liegt und welcher Art dieser sei, darüber fehlen die Anhaltspunkte.

Zwiespältiger Natur ist die Leibrente. Sie tritt bald auf in der Form des Legates, bald stellt sie ein Geschenk dar, bald wird sie erlangt im Weg der Versicherung. Was zuvor in dieser Hinsicht vorgebracht wurde, gilt nun vereinigt hier. Es mag an dieser Stelle eine auffallende Erscheinung ihren Platz finden, die meines Erachtens auf das eklatanteste die Unfähigkeit des herrschenden Einkommensbegriffes darthut. Wird nämlich eine größere Summe in ihrer Totalität an einen andern geschenkt oder vermacht, so ist sie für den Empfänger steuerfreie Vermehrung des Stammvermögens; erfolgt aber die Zuwendung in Gestalt einer Leibrente, die in ihrem Kapitalwert jener Summe gleichkommen soll, dann bildet der jeweilig anfallende Betrag steuerbares Einkommen. Dieses Mißverhältniß erfährt in den Hansestädten eine

---

[1]) Entsch. d. OVG. 6. III. 93. St. Bd. I 240; 19. I. 93 St. Bd. I 127; 21. XII. 93. St. Bd. II 345.

Modifikation zum Bessern, insofern die Grundsätze der Schenkung adoptiert werden für interlokale Leibrentenzuwendungen.

c) Lebensversicherungskapitalien.

Machen sich auf dem bisher besprochenen Gebiet die einfachen Prinzipien des Hermann'schen Einkommens in keiner Weise geltend, so läßt sich ein bescheidener Anfang in Hinsicht auf Lebensversicherungskapitalien[1]) konstatieren. Ihre Freilassung findet des Näheren ihre hauptsächliche Begründung darin, daß man diese Beträge als Rückzahlungen von Einlagen analog wie bei Sparkassenguthaben betrachtet. Man hält es bereits für auskömmlich, wenn die Versicherungsgesellschaft von den Betriebsgewinnen steuert, glaubt aber von weiterem im Interesse einer erstrebenswerten Entfaltung des Versicherungswesens absehen zu sollen.

All das vermag weder nach der juristischen noch nach der ökonomischen Seite hin durchzugreifen. Richtig ist, daß in dieser Art der Versicherung eine Kapitalanlage zu sehen ist, die weiteres aber mit den Spareinlagen nicht gemein hat. Ganz abgesehen davon, daß der Kreis der beteiligten Personen hier alle Klassen der Bevölkerung umfaßt, wird die endliche Kapitalzahlung erworben, d. h. es liegt ein Geschäft vor, bei dem bedingungslos Prämienbeiträge geleistet werden, während die Kapitalzahlungen nur bei Eintritt der Bedingung stattfinden. Die ersteren bedeuten Eigentumsverlust, weil Einkommensverwendung. Die letzteren sind solche auf den Todes- oder auf den Erlebensfall. Das sichere an und unsichere quando, das sich auch bei der Erbschaft findet, schlägt ins Gegenteil um bei den zu Lebzeiten des Versicherten fälligen Kapitalien. Kurz wir bemerken, wie immer auch man die Analyse gestalten mag, ein gegensätzliches Verhalten dieser beiden Formen der Kapitalanlage. Denkt man nun noch an die Thatsache, daß in verschiedenen Staaten die Prämien bis zu verschiedener Höhe steuerfrei gelassen werden, so verschärfen sich die Gründe, die gegen die prinzipielle Freilassung der Versicherungskapitalien ins Feld geführt werden. Es bleibt dabei: Die auf diese Weise anfallenden Summen sind Reinvermögenszugänge, sind Einkommen. Bre. allein hat die Natur der Einnahmen aus Lebensversicherungen erkannt und die richtige Konsequenz gezogen, indem es in Novelle 1880 zu Anlage B des Hauptgesetzes unter

---

[1]) Bericht der Steuerkommission der Württemb. Kammer der Abgeordneten S. 40. — Bericht der verstärkten Finanzkommission der Kammer der Standesherren in Württemberg. S. 14.

9 1 und 4 dieselben, wenn auch nur stillschweigend in das steuerpflichtige Einkommen einrechnete.

Von all den anderen Versicherungsarten, die sich auf die Person beziehen, als da sind Alters-, Invaliditäts-, Kranken-, Unfall-Versicherung findet nur die letzte ausdrücklich Erwähnung und zwar bei Lü. Anlage A 9 4. In ihrem Wesen sind sie der Erlebensversicherung gleich. Unter Aufgabe des Eigentums erwirbt man ein bedingtes Forderungsrecht. Wird dieses zu einem unbedingten, so wird, welche Gestalt auch immer die Zahlungen annehmen mögen, Einkommen geschaffen, dessen steuerliche Erfassung nach Analogie des obigen noch in den Anfangsgründen steckt. Als Eigentümlichkeit des Oe. Gesetzes fällt auf, daß dasselbe sich des Ausdrucks „Lebenskapitalversicherungen" bedient, der der richtigen Interpretation nach auch die Unfallversicherungskapitalien in sich begreift.

Bei der Mehrzahl der Staaten ist hiemit die Summe der in ihrem Kapitalwert nicht als Einkommen anzusehenden Beträge, soweit sie ausdrücklich ins Gesetz aufgenommen sind, erschöpft. Bei dieser Gelegenheit ist auf ein verschiedenes Verhalten der Gesetzgebung hinzuweisen. Ein Teil nämlich zählt die Posten vorbezeichneter Art in ausschließender Weise auf, so Schw.-Ru. die außerordentlichen Einnahmen aus Erbschaften, Schenkungen, Lebensversicherungen, Bre., Ha., Lü. außerdem noch Legate und Mitgifte, ersteres unter Weglassung der Zahlungen aus Lebensversicherungen, letzteres unter Hervorhebung der Einnahmen aus Unfallversicherungen. In der überwiegenden Mehrzahl der Fälle wird an das spezialisierte Detail eine allumfassende Generalklausel angefügt, die bei Pr., Sa. und seinen Trabanten den Wortlaut „ähnliche Erwerbungen", bei Oe. restriktiv „ähnliche unentgeltliche Zuwendungen" trägt. Für den Zusatz,[1]) der den einzelnen Posten den Charakter einer exklusiven Enumeration benimmt, dieselben vielmehr nur als Beispiele, vielleicht die häufigsten Fälle gelten läßt, spricht die Einsicht, daß die Aufstellung einer Kasuistik jeglicher Sorgfalt ungeachtet den Stempel der Unvollkommenheit sichtlich zur Schau tragen würde, und die Erwägung, daß eine der ratio legis entsprechende Ausgestaltung dieser Bestimmungen, wie sie ja jederzeit eine neue wirtschaftliche Erscheinung heischen

[1]) F. A. VII. 678. Entwurf eines preuß. Einkommensteuergesetzes. — Bericht des österreich. permanenten Steuerausschusses über die Regierungsvorlage eines Gesetzentwurfes, betr. die direkten Personalsteuern. S. 199. — Begründung des Entwurfs eines Gesetzes betr. die Einkommensteuer. Württemb. Kammer der Abgeordneten Beilage 34 S. 342.

könnte, ohne Bedenken den Ausführungsverordnungen und der Praxis überlassen werden könne, um so mehr, als überhaupt sehr viele Gesetze, denen der Begriff des außerordentlichen Einkommens gänzlich fremd ist, bezüglich der Umgrenzung desselben in gleicher Lage sich befinden. Der letztere Grund wurde als wenig überzeugend angefochten, vielmehr in dieser Art von Vollmacht an die Behörden eine Gefahr für die Steuerpflichtigen erblickt. Neben Sa. und A., die hinsichtlich dieser Bezüge lediglich auf das Wesen der Erbschaften verweisen, gibt Pr. und sein Gefolge, das Schenkungen und Lebensversicherungskapitalien anreiht, ganz abgesehen von dem näher beschriebenen Konjunkturengewinn, einer extensiven Auslegung am meisten Raum, während Oe. den erwähnten Versuch einer größeren Präzisierung macht.

d) Lotteriegewinne.

Merkwürdig ist nun, daß der Lotteriegewinn[1]) trotz der Höhe der hierher treffenden Summen angesichts zumal des Umstandes, daß gerade dieser Ertrag mehr wie alle andern auf purem Zufall beruht, unter die Generalklausel subsumiert wird. Bemerkenswert ist es daher, daß trotz aller gegenteiligen Volksauffassung die Gesetzgebung des öfteren einen exzeptionellen Standpunkt einnimmt und die Einnahmen aus Lotteriegewinnen, sei es stillschweigend, sei es ausdrücklich zum steuerbaren Einkommen rechnet.

Die Hansestädte führen diesen Posten verbis expressis in den anhangsweise beigefügten Grundsätzen bei der Feststellung des reinen Einkommens auf; so Bre. unter Z. 9: „Der Ertrag einzelner gewinnbringender Geschäfte, . . . namentlich der Kapitalgewinne aus verkauften Grundstücken u. s. w. und aus Lotterien"; Lü. unter Z. 9: „Der Ertrag einzelner gewinnbringender Geschäfte, . . . Lotteriegewinne, Prämiengewinne"; Ha. unter Z. 10: „Der Ertrag von irgend welchen einzelnen gewinnbringenden Geschäften, wozu auch Lotteriegewinne gehören". Aus den Gesamtumständen geht dieselbe Absicht des Gesetzes hervor bei Schw.-Ru., das die außerordentlichen Einnahmen unter Omission der Lotteriegewinne ausschließend aufzählt, ebenso bei Oe., nachdem diese Posten nicht als unentgeltliche Zuwendungen gelten können. Mit diesen Bestimmungen scheint der prinzipiell richtige Standpunkt, der in solchen Einnahmen einen Reinvermögenszugang und damit Einkommen sieht, zum Durchbruch kommen zu sollen. Es mag frei-

---

[1]) F. A. XIII. 75. 79. Schanz: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze.

lich auch die Erwägung mit von Bedeutung gewesen sein, daß Lotterien an und für sich einen ungünstigen Einfluß auf das Volk ausüben, Bezüge aus ihnen keine Schonung verdienen, und das nicht so fast in Deutschland, als vielmehr insbesondere in Oesterreich. Im einzelnen nun ist es ohne Belang, in welcher Form die Ausspielung vor sich geht, ob im Weg der Prämienanleihe, der Klassenlotterie, der einfachen Lotterie oder des Lotto, gleichgiltig auch, welcher Art die Gewinnste sind, ob sie in Geld oder Naturalien bestehen. Jedenfalls kann der Umstand, daß die Berechnung und Veranschlagung von Naturalien mit Schwierigkeiten verbunden sein mag, eine Freilassung nicht begründen. Bei all dem darf nicht übersehen werden, daß von einem gewissen Gesichtspunkt aus in jedem Staat Lotteriegewinne steuerbar werden können, nämlich dann, wenn sie nicht den Ertrag eines einzelnen gewinnbringenden Geschäfts bilden, sondern in einem diesbezüglichen Handels- oder Gewerbebetrieb auftreten. Alle anderen Versuche, die Einkommensteuer derart auszudehnen, indem man etwa die Gewinnste als „Rechte auf Vorteile irgend welcher Art" konstruieren wollte oder Analogieen[1]) zu finden bestrebt war, sind als der Absicht der Gesetze zuwiderlaufend zurückzuweisen. Ebensowenig kann natürlich der Begriff der Gewinn bringenden Beschäftigung maßgebend sein, der ein positives Schaffen erfordert.

e) Anderes.

Die gleiche Beurteilung wie die Erträge von Ausspielgeschäften haben auch die aus anderen aleatorischen Verträgen zu erfahren. Es gehören hieher die Einkünfte aus Spiel und Wette, Kontrakten zur Gewährung eines Gewinnes unter Bedingungen, von denen ungewiß ist, ob sie zu Gunsten des einen oder andern Verpflichteten sich entscheiden werden. Die Bestimmungen des BGB. § 762—64 über Spiel und das ebenso zu behandelnde pure Differenzgeschäft[2]) schränken die praktische Bedeutung dieser Fälle erheblich ein.

Zu den ähnlichen Erwerbungen zählen in weiterer Linie die von den Hansestädten besonders aufgeführten Mitgiften bei Verheiratungen, sei es nun im einzelnen Fall nach der Unterscheidung des BGB. § 1620, 1624 eine Aussteuer oder eine Ausstattung. Auf beide sind, wenn sie auch nur in beschränktem Maß die recht-

[1]) F. A. VIII. 694.

[2]) Berührungspunkt mit den Geschäften zu Spekulationszwecken. cf. Bericht der verstärkten Finanzkommission über den Württemb. Gesetzentwurf. XXI. S. 15.

liche Stellung einer Schenkung einnehmen, die bezüglich jener gegebenen Ausführungen in sinngemäßer Weise in Anwendung zu bringen.

Einkünfte aus Fund und Schatz oder was auch sonst immer abhängig oder unabhängig vom bisherigen Eigenthum des Empfängers erworben werden mag, dürften unter die Generalklausel zu rubrizieren sein. Hiemit sind die wichtigsten Fälle genannt; eine abschließende Darstellung liegt außer dem Bereich der Möglichkeit, ein tieferes Eindringen in dieses Gebiet kann im Interesse dieser Erörterung als zweckmäßig nicht befunden werden.

f) Konjunkturengewinn.

Am weitesten im Vordergrunde steht die Frage der Besteuerung der Konjunkturengewinne.[1]) Daß sie in gewisser Weise zum Teil nicht als steuerpflichtiges Einkommen gelten, vielmehr als auf allgemeinen Ursachen oder Vorgängen beruhende Einnahmen mit dem Charakter der Außerordentlichkeit versehen werden, wurde oben schon erwähnt; daß sie getrennt von den übrigen ihre Würdigung finden, hat seinen rechtfertigenden Grund darin, daß jene Einnahmen resultieren aus Erwerb durch Anfall, diese sich ableiten aus dem Erwerb durch Wertzuwachs. Es unterliegt keinem Zweifel, daß sich in der Gesetzgebung die Neigung entwickelt, die Konjunkturengewinne samt und sonders, ohne Ausnahme zur Steuer heranzuziehen. Und zwar ist die Entwicklung in der Weise fortgeschritten, daß sich jetzt drei Phasen unterscheiden lassen.

Im Anfangsstadium begnügte man sich mit dem Bestreben, die Konjunkturen in die Sphäre des Einkommens so viel wie möglich hereinzubekommen, indem man mehr oder weniger künstlich eine Gewerbsmäßigkeit konstruierte. An und für sich konnten schon von jeher Wertmehrungen steuerlich herangezogen werden, nämlich insofern die Einkommensfeststellung als Hilfsmittel sich der kaufmännischen Buchführung bediente. Für den Kaufmann müssen also nach den in § 40 HGB. niedergelegten Grundsätzen über Inventur und Bilanz diese Gewinne zum steuerpflichtigen Einkommen zählen, vorausgesetzt, daß er seinen Reingewinn nicht lieber nach allgemeinen Grundsätzen ausmitteln und so auf die ihm konzedierte Erleichterung verzichten[2]) will. Pr. § 14 1; Brau

---

1) Wagner: Finanzwissenschaft. II. S. 566 ff.

2) Sch.-Li. § 16 berührt diese Frage nur oberflächlich. Ba. Art. 3 letzter Absatz und Vollzugsvorschriften verhält sich exklusiv.

§ 14 1; S.-A. § 13 1; Li.-De. § 10 1; Sa. § 21; A. § 21; Ha. Anhang 5 letzter Absatz 6; Lü. § 8 2 Anh. 7; Schw.-Ru. § 13 1; Schw.-So. § 17 1; S.-M. Art. 17; R. ä. L. § 13 1.[1]) Bei Schw.-Ru. ff. könnte man die Bestimmung für ausschließlich geltend halten, allein die Analogie von Sa. und S.-M. wird in diesen Fällen zur Anwendung zu bringen sein. Wie dem auch sei, es kann nicht davon gesprochen werden, daß die Mehrwerte wenigstens in diesem beschränkten Umfang mit Sicherheit herangezogen würden; denn der Gebrauch eines ordentlichen Geschäftsmannes ist ein Begriff, dessen Grenzen flüssig sind, dem Ermessen des einzelnen nur zuviel Spielraum lassen. Anders muß natürlich die Beurteilung des Erfolges bezüglich der realisierten Mehrungen, der Gewinne lauten, die vollständig zur Geltung kommen dürften. Bei solcher Sachlage war natürlich die Frage aufzuwerfen, wie auch Nichtkaufleute hinsichtlich der Konjunkturengewinne zu erfassen seien; denn unmöglich kann der Form der Gewinnfeststellung eine solche fundamental unterscheidende Bedeutung beigemessen werden.

Es lag darum nahe, anzuknüpfen an den Fall, da einer im Gewerbebetrieb als Gewerbetreibender diese Konjunkturengewinne verdient, indem man auch beim nicht Gewerbetreibenden eine gewerbsmäßige Thätigkeit fingierte. Damit aber brachte man es fertig, die Vermehrung des Stammvermögens in steuerpflichtiges Einkommen hinüber zu führen. Eine solche Auslegung mußte natürlich Rücksicht nehmen auf die begleitenden Umstände der wiederholten Kauf- und Verkaufsgeschäfte, nach denen die Erwerbsabsicht ohne weiteres präsumiert werden konnte. Als Typus jener Gesetze mag Sa. gelten.[2])

Eine weitere Gruppe von Staaten gab — was sonst auf dem Weg eines praktischen Notbehelfs erreicht wurde — eine positive gesetzliche Handhabe. Nach dem Vorgang von Pr. nahmen auch Li.-De., S.-W., S.-A., Brau wörtlich folgende Bestimmung an: „Außerordentliche Einnahmen aus . . . . dem nicht gewerbsmäßig oder zu Spekulationszwecken unternommenen Verkauf von Grundstücken und ähnliche Erwerbungen gelten nicht als steuerpflichtiges Einkommen, sondern als Vermehrung des Stammvermögens" . . .; Oe. dekretiert in seinem § 159 3: „Gewinne aus Veräußerung von Vermögensobjekten sind nur dann dem Einkommen zuzurechnen, wenn die Veräußerung im Betrieb einer Erwerbsunternehmung oder in Ausführung eines Spekulationsgeschäftes erfolgt ist." Auf

[1]) F. A. XIII. 42 ff. Schanz: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze.

[2]) cf. Ausführungsbestimmungen von R. j. L. § 28.

gleichem Boden scheint O. zu stehen nach der Instruktion zur Ausführung der Novelle vom Jahre 1891 S. 363. Wenngleich nun alle diese Gesetze das Spekulationsmoment verwerten, so wäre doch weit gefehlt, materielle Uebereinstimmung anzunehmen. Vielmehr ergeben sich mannigfaltige Nuancierungen.

Der Fortschritt gegenüber der vorigen Gruppe ist zu suchen in der durch die Einbeziehung der Spekulationsgewinne gegebenen Ausdehnung. Es wird also nicht mehr verlangt eine Kette von Kaufs- und Verkaufsthätigkeiten, sondern es genügt bereits ein einziges Kauf- und Verkaufsgeschäft dem eine Spekulationsabsicht zu Grunde liegt. Die Gewerbsmäßigkeit ist ein zu eng gefaßter Begriff, wiewohl zugegeben werden mag, daß der Verkauf zu Spekulationszwecken und der gewerbsmäßige oft in einander übergehen.[1]) Was gewerbsmäßig unternommen ist, birgt auch die spekulative Absicht in sich, keineswegs gilt aber das umgekehrte. Allein die schwerste Anfeindung richtet sich gegen den Begriff des Spekulationszweckes,[2]) der undefinirbar sei, dessen etwaige Definition in der Praxis Kollisionen herbeiführen müsse. „Spekulative Zwecke liegen vor, wenn jemand nicht aus dem Besitz, sondern nur aus dem Verkauf Vorteile ziehen will." „Wenn jemand einen Gegenstand kauft in der Absicht, ihn nicht als Gebrauchswert zu behandeln, sondern als Verkaufswert, so ist Spekulation vorhanden." Damit ist eine innere Thatsache, ein Motiv zum Thatbestandsmerkmal der Spekulation gemacht. Wenngleich das Vorhandensein eines solchen Zweckes nach den begleitenden Umständen[3]) des konkreten Falles, der Beschaffenheit des Wertobjektes, den Verhältnissen, unter denen Erwerb und Veräußerung stattfanden, der Dauer des Besitzes und der Art der Bewirtschaftung während desselben beurteilt werden soll, so liegt doch die Gefahr von Komplikationen nahe, die den gewissenhaften Steuerpflichtigen in Bedrängnis bringen können. Aber auch aus anderen Gründen muß die Ausscheidung der Spekulationsgewinne als ein unglückliches Beginnen bezeichnet werden; denn unter den heutigen geldwirtschaftlichen Verhältnissen liegt ja bei jeder wirtschaftlichen Unternehmung, wenn auch nur latent, eine Spekulationsabsicht, eine Gewinnabsicht zu Grunde. In zweifelhaften Fällen könnte hier der steuerliche dolus eventualis eine einträgliche Rolle spielen. Wie nun aber, wenn die Person des Veräußernden

1) Schanz a. a. O. 47 ff.
2) Fuisting: Das Einkommensteuergesetz. 145 ff.
3) F. A. VIII. 840. Anweisung zur Ausführung des Preuß. Einkommensteuergesetzes. Art. 9.

verschieden ist von der des Erwerbenden? Was dann, wenn die Absicht erst nach dem Erwerb entsteht, der Fall des dolus superveniens eintritt? Diese Differenzpunkte, welche die vorwürfigen Fragen andeuten, nicht minder die Schwierigkeiten der Beweisfrage führen zur Verwerfung dieses Standpunktes, der Spekulationsabsicht und gewöhnliche Gewinnabsicht gegenüber stellt.

Wenn in Pr. nach den Vorschriften der Ausführungsanweisung das Hauptgewicht gelegt wird darauf, ob beim Erwerb die Absicht „vornehmlich" auf die mit dem Besitz verbundene laufende Nutzung, mithin auf die dauernde Anlage eines Vermögensteils gerichtet war oder vielmehr auf den durch die erwartete Erhöhung des Kapitalwertes zu erzielenden Gewinn, so fällt die Betonung dieser Absicht als einer vornehmlichen in der Li.-De. Ausführungsverordnung weg. Neben dieser Verflachung ist bei Oe. eine belangreiche Verbesserung zu konstatieren, indem es bei Betrieben einer Erwerbsunternehmung im allgemeinen von der Unterscheidung eines beabsichtigten und eines nicht beabsichtigten Konjunkturengewinnes absieht, eine Thatsache, die als absolut feststehend in Pr. ff. sich beschränkt auf Betriebe der Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, gewisser Genossenschaften u. s. w. Zugleich wird aber diese Verbesserung mit Recht wohl als eine Ungeheuerlichkeit bezeichnet werden müssen, da der nicht beabsichtigte Konjunkturengewinn je nach dem der Bezüger physische oder juristische, gewerbliche oder nicht Gewerbsperson ist, bald Steuerfreiheit genießt, bald steuerpflichtig wird. Es sollte hier ebensowenig geschieden werden, wie bei den Gegenständen, bei deren Verkauf die Gewinne erzielt werden. Theorie und Praxis sind sich darüber eins, daß kein Grund besteht zu verschiedener Behandlung der Spekulationsverkäufe von Mobilien und Immobilien. Darum ist auch der Tertierung Oe., das generell von Vermögensobjekten spricht oder des Wü. Entwurfs: „Verkäufe von Grundstücken und anderen Vermögenswerten" der Vorzug zu geben gegenüber Pr., das sich auf den vagen Ausdruck „ähnliche Erwerbungen" neben dem Verkauf von Grundstücken stützt.

Die andern Gesetze machen nur teilweise Andeutungen über diese Frage, so R. j. L. § 11 9; O. Instruktion zur Ausführung der Novelle 91 III § 4 B; andere handeln gar nicht von dieser Materie; Schw.-So. Ausführungs-Verordnung Art. 8 1 läßt auf eine ablehnende Haltung schließen.

In dritter Linie seien diejenigen Gesetze genannt, die alle Konjunkturengewinne zum Einkommen und damit zur Steuer

heranziehen. Stillschweigend thut dies Ha. Anhang 10;[1]) indem es den Ertrag von irgend welchen einzelnen gewinnbringenden Geschäften zum reinen Einkommen rechnet. In anderer Weise Schw.-Ru.,[2]) das in § 7 unter den außerordentlichen Einnahmen diese Art von Gewinnen nicht erwähnt.

Ausdrücklich wird diese Sachlage hervorgehoben von Lü. Anlage 9: „Zum steuerpflichtigen Einkommen sind zu rechnen der Ertrag einzelner gewinnbringender Geschäfte, auch wenn dieselben nicht gewerbsmäßig oder zu Spekulationszwecken abgeschlossen sind, namentlich der Kapitalgewinn bei Veräußerung von Grundstücken, Wertpapieren u. dergl." Endlich Bre. 1880, das, offenbar um jedes Mißverständnis auszuschließen, in Absatz 2 zu der vorherzitierten Bestimmung noch die Erklärung abgibt: „Als Kapitalgewinn ist mithin auch derjenige Gewinn in Anschlag zu bringen, welcher ohne eine besondere Thätigkeit des Steuerpflichtigen lediglich in Folge einer seit dem Erwerbe eingetretenen Werterhöhung des verkauften Gegenstandes erzielt wird."

Diese Gesetze entsprechen dem Hermann'schen Einkommensbegriff; der Konjunkturengewinn ist eben ein Reinvermögenszugang. Man könnte nun freilich auch da noch bemängeln und sagen, es habe die Wertmehrung, wenn und insoweit sie nicht plötzlich auftrete, allmählich, wie sie eben entstehe, zum Einkommen gerechnet zu werden. Dieser Verstoß gegen eine offenbar richtige theoretische Forderung wird entschuldigt durch die eminente steuertechnische Schwierigkeit, mangels von Anhaltspunkten den Wertzuwachs periodenweise zu berechnen. Ein, allerdings ein schwacher Ansatz hiezu könnte vielleicht gefunden werden in R. j. L. § 11 9: „Wenn der Ertrag von Grundbesitz hinter einer angemessenen Verzinsung des in demselben zu Spekulationszwecken angelegten Kapitals erheblich zurückbleibt, so ist bei der Veranlagung anzunehmen, daß das Kapital durch Steigerung des Werts sich mit 4 % jährlich verzinst."

Daß man noch größtenteils die spekulativ erstrebten Konjunkturengewinne oder doch die zufällig, gleichviel aus welchem Anlaß realisierten Konjunkturengewinne nicht der Steuer unterwirft, läßt sich nicht billigen, trotz aller Einwendungen, welche die Feststellung solcher Gewinne im allgemeinen wie die richtige Erfassung der Höhe betreffen, von Beweisschwierigkeiten und Steuerinquisition handeln. Man hat über den Mangel der Regelmäßig-

[1]) F. A. XVI. 877.

[2]) F. A. XIII. 60. Schanz: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze.

keit solcher Bezüge hinweggesehen, man fand es nicht störend, daß derartige Gewinne meist dem Vermögen zugeschlagen werden, man hat erkannt, daß durch spekulative Thätigkeit oder Beteiligung hieran Einkommen erworben wird, daß durch Freilassung dieser Beträge gerade die reichsten Leute erhebliche Summen der Besteuerung entziehen, man hätte dann ruhig noch den einzigen Schritt thun können: sämtliche Konjunkturengewinne als Einkommen zu erklären.[1])

Die Besprechung der außerordentlichen Einnahmen ist hiemit erledigt. Schritt für Schritt hat sich uns dabei die Unhaltbarkeit der Unterscheidung von Einkommen und Stammvermögenszuwachs gezeigt. Nachdem nun aber einmal die positiven gesetzlichen Verhältnisse so liegen, erübrigt die Prüfung, ob nicht infolge Heranziehung dieser Posten durch andere Steuern die Lage eine leidliche sei. Die Erbschaftssteuer, so verschieden sie auch im einzelnen gestaltet ist, läßt die Hauptfälle unberücksichtigt, die Schenkungssteuer reicht infolge vielfacher Einschränkungen nicht aus, die Abgabe von Lotteriegewinnen befriedigt vielleicht den Staat, der eine eigene Lotterie besitzt, die Abgabe von Lebensversicherungspolizen hat fast mehr kontrollartigen Charakter, gar aber die auf Konjunkturengewinnen lastenden Verkehrssteuern sind nicht so fast wegen der Geringfügigkeit im Verhältnis zu dem in Betracht kommenden Gewinn als vielmehr aus dem Grunde ungenügend, da sie nicht geeignet sind, auf das Moment des Gewinnes Bedacht zu nehmen.[2])

Eine ausreichende Besteuerung also liegt nicht vor. In ein noch schlimmeres Licht aber wird diese Erscheinung gerückt durch die Erwägung, daß die Verminderung des Einkommens durch außerordentliche Unglücksfälle schonend berücksichtigt wird, daß für die Vermehrung des Einkommens durch außerordentliche Glücksfälle — das sind sie durchgehends — eine stärkere Heranziehung also angezeigt wäre. Nun aber werden diese Einkünfte in der Regel nicht einmal in ihrem einfachen Betrage steuerlich dienstbar gemacht! Sie kommen vielmehr nur insofern in Betracht, als die Erträge des Stammvermögens dadurch vermehrt werden. An diesem unbefriedigenden Zustand ändert sich nichts, selbst wenn

---

[1]) Hierüber: Bericht der Steuerkommission der Württ. Kammer der Abgeordneten, Beilage 197 S. 39 f. — Bericht des permanenten Steuerausschusses. 1041 der Beilagen zu den stenogr Protokollen des Oesterr. Abgeordnetenhauses. S. 199 ff. — F. A. VIII. 692 ff. Wagner: Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preußen vom Jahre 1891.

[2]) Schanz a. a. O. und v. Fürth: Die Einkommensteuer in Oesterreich und ihre Reform. S. 207 ff.

wir in Würdigung ziehen, daß der Begriff der außerordentlichen Einnahmen bei Berechnung des Einkommens der Aktiengesellschaften ꝛc. keine Anwendung findet, wenn wir es noch so hoch anschlagen, daß die Möglichkeit der Besteuerung dieser Posten bei Geschäftsleuten da und dort besteht.[1])

§ 3. Vom steuerpflichtigen Einkommen.

Wir haben gesehen, daß die Gesetze keinen Einkommensbegriff aufstellen, daß sie vielmehr sich begnügen, die Bestandteile des Einkommens aufzuführen und zu sagen, welche Posten nach ihrem Begriff nicht als solche zu gelten haben. Hiefür muß gefordert werden eine möglichst genaue Analyse, um die einzelnen Posten klar zu machen. Das Gesetz muß aber auch in der Hinsicht praktisch sein, daß es dem einzelnen Handhaben gibt, sein steuerpflichtiges Einkommen zu berechnen. Man bezeichnete früher verwerflicher Weise diesen Unterschied mit rohem und reinem Einkommen. Der aber wäre nur zulässig für den Ertragsbegriff. Die Einnahmen decken sich selten mit dem Einkommen, das meist nur aus einem Vergleich der Haben- und Sollseite hervorgeht; jedoch nicht schlechtweg; denn das wäre eine Verkennung des Prinzips der Leistungsfähigkeit. Wenn nun aber nur bestimmte Ausgaben abzugsfähig sind, so ist es Aufgabe des Gesetzes, diese Abzugsposten zu spezifizieren, vielleicht auch vorsorglicherweise zu deklarieren, welchen Verausgabungen nicht der Charakter der Abzugsfähigkeit zukommt. In der Praxis wird durchgehends mit diesem Begriff operiert; die einschlägigen Ausführungsanweisungen bedienen sich desselben; auch die Gesetze entsprechen meist dem Postulat, welches im Interesse leichter Verständlichkeit erhoben werden muß. Ich sichte die einzelnen Posten in solche, deren Abzug sich aus dem Einkommensbegriff logisch ergibt, solche, die sich als Einkommen Dritter repräsentieren, endlich solche, die als Verwendungen aus dem Einkommen charakterisiert werden müssen. Die Gesetze werfen diese Abzüge bunt durcheinander in gänzlicher Verkennung der verschiedenartigen Natur derselben. Dieser Mangel zieht dann den weiteren nach sich, daß die Wortfassung eines solchen Paragraphen kritischer Prüfung nicht standhalten kann.[2])

---

[1]) Siehe oben S. 17, 18.

[2]) An Stelle der preußischen Textierung „Von dem Einkommen sind in Abzug zu bringen" dürfte vorzuziehen sein die Fassung S.-M.: „Bei Bemessung des Einkommens bleiben außer Ansatz, beziehungsweise kommen in Abzug" oder wie Schw.-So. sich ausdrückt: „Bei Berechnung des Einkommens sind in Abzug zu bringen".

a) Abzüge von den Einnahmen.

Es treten in einer Wirtschaft der Ausgaben viele auf, die aus Einnahmen bestritten werden, welche niemals Einkommen waren. Von den Roheinnahmen sind solche Posten abzuziehen, damit das Einkommen sich ergibt. Die hier in Frage stehenden Aufwendungen sind rein sachlicher Natur. Darum mag ihr Ausscheiden als ein selbstverständliches bezeichnet werden. Weniger selbstverständlich ist aber die Abgrenzung dieser Posten, eine Thatsache, die Schwierigkeiten der praktischen Durchführung in sich birgt. In erster Linie werden unter den Abzügen genannt „die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens verwendeten Ausgaben"; so Pr. § 9 I 1; O. § 160 1 2; Brau. § 9, S.-A. § 8 I 1; Li.-De. § 5 I 1; Schw.-So. § 9 1; Sa. § 15 1; A. § 16 1; Schw.-Ru. § 5 1; S.-M. Art. 9 1; Ha. § 4; Lü. § 7. In Ba. Art. 3 1; He. Art. 19 1 werden nur die zum Erwerb und zur Erhaltung des Einkommens zu bestreitenden Auslagen zum Abzug zugelassen, während in O. Art. 7 1 nur von den auf die Hervorbringung unmittelbar zu verwendenden Kosten die Rede ist. S.-Go., S.-Co., Sch.-Li., R. ä. L., R. j. L., S.-W., Bre. gehen erst im besonderen Teil auf diese Materie ein. Behufs richtiger Ermittlung der anrechenbaren Auslagen ist die Interpretation strikte zu fassen. Daher entfallen Kosten, die nur mittelbar der Erwerbung von Einkommen dienen, so Ausgaben für Einkommensquellen, z. B. zur Erhaltung der Arbeitskraft, in gleicher Weise Aufwendungen für das Nutzkapital, nachdem die Nutzungen von Gebrauchsvermögen nicht zum Einkommen zählen, wohl aber solche Sachversicherung, die der Sicherung und Erhaltung des Einkommens dient.

Welcher Art nun in den Hauptfällen die Produktions-, d. i. die Betriebs- und Erhaltungskosten sind, davon gibt das Oe. Gesetz eine ziemlich breite Darstellung. Allein Gesetz und Verordnung können den verwickelten wirtschaftlichen Verhältnissen nicht genügen; an der Grenze fließt der Begriff der Unmittelbarkeit und Mittelbarkeit der Aufwendung zusammen. Ausgaben für Entwässerung z. B. können zwiespältiger Natur sein. Da ist es denn wieder zweckdienlich, wenn das Gesetz die Hauptfälle anführt, bei denen besondere Gefahr besteht, daß sie falsch beurteilt werden. Korrespondierend mit den genannten Posten werden darum als nicht abzugsfähig benannt: Verwendungen zur Verbesserung und Vermehrung des Vermögens, zu Geschäftserweiterungen, Kapitalanlagen oder Kapitalabtragungen, welche nicht lediglich als durch

eine gute Wirtschaft gebotene und aus den Betriebseinnahmen zu deckende Ausgaben anzusehen sind. Der Zusatz, der geringfügige Verwendungen aus dem Einkommen im Auge hat, ist zwar nicht durch prinzipielle, aber doch durch praktische Gründe gerechtfertigt. Von der gleichen Wichtigkeit sind die zur Bestreitung des Haushalts der Steuerpflichtigen und zum Unterhalte ihrer Angehörigen gemachten Ausgaben, einschließlich des Geldwerts der zu diesen Zwecken verbrauchten Erzeugnisse und Waren des eigenen landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebes, weil nur zu große Geneigtheit besteht, diese Posten als abziehbar anzurechnen. Solches dekretieren: Pr. § 9 II. 1 2; Brau. § 9 II. 1 2; S.-M. Art. 10 1 2; He. Art. 19 3 4; Li.-De. § 5 II. 1 2; S.-A. § 8 II. 1 2; Ba. Art. 3 2; Sa. § 15 4 a b; Lü. § 7; Ha. § 4; Bre. § 5 e; Schw.-Ru. § 6 1 2; Schw.-So. § 10 1 2; A. § 16 3 a b; Oe. § 162 1 4. Alle diese sich in demselben Rahmen haltenden Bestimmungen lassen einer gegenteiligen Uebung der Berufsklassen, seien dies materielle oder liberale, keinen Raum.

Gemäß der Aufgabe der Gesetze, aufklärend zu wirken, werden uns an den schon zitierten Stellen einige Posten vor Augen geführt, die gewissermaßen eine Unterabteilung zu den soeben abgehandelten Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens abgeben. Während nun eine Auffassung dahin geht, daß sowohl die direkten als auch die indirekten Steuern nichts anderes als Geschäftsunkosten seien, denen man sich in keiner Weise entziehen könne, da sie einmal den Quellen, aus denen das Einkommen fließe, kraft Gesetzes anhafteten, stellt sich eine andere und zwar die richtige Meinung auf einen mehr vermittelnden Standpunkt, der die Richtigkeit dieser Begründung nur auf einen Teil jener Ausgaben als zutreffend erachten kann, nämlich die indirekten Steuern.

Den direkten Steuern ist der Charakter als Ausgaben zur Erwerbung des Einkommens abzusprechen, nachdem das Bindeglied, das Moment der Unmittelbarkeit entfällt. Ebenso wenig aber dienen diese Steuern der Sicherung des Einkommens. Wohl aber darf das Gegenteil angenommen werden bei den indirekten Abgaben. Nachdem es aber auch solche gibt, denen die Beziehung auf den Einkommenserwerb abgeht, so muß vorsorglicherweise hinzugefügt werden, daß Abziehbarkeit nur solchen zukommt, welche zu den Geschäftsunkosten zu rechnen sind. Die Hauptfälle sind nun zweifelsohne zu suchen in den Verbrauchs- und den Verkehrssteuern, wie sie sich nur immer an die Herstellung, den Verbrauch und Verkauf von Gütern in einem Geschäftsbetrieb knüpfen können.

Damit ist klar illustriert die Unzulässigkeit des Abzugs etwa eines einmaligen Immobiliarkaufstempels. Wenn man dieses grundlegende Prinzip anerkennt, dann ergibt sich von selbst, daß es unmöglich ist, einen Unterschied zu knüpfen an die Person des Steuerberechtigten. Und in der That findet sich keine gesetzliche Norm, die dem Umstand, daß die Leistung an das Reich, den Staat oder die Gemeinde erfolgt, irgend welche Bedeutung zumessen würde.

Weil es ferner richtig ist, daß die Produktionskosten des Einkommens in Abzug kommen, so muß von dem Satze, daß die zum Unterhalt der Angehörigen gemachten Ausgaben einschließlich des Geldwerts der zu diesen Zwecken verbrauchten Erzeugnisse der eigenen Wirtschaft nicht abzugsfähig sind, dann eine Ausnahme gemacht werden, wenn die Familienangehörigen zur Erwerbung des Einkommens beitragen und dadurch die Verwendung fremder Hilfskräfte überflüssig machen.[1]) Die Gesetzgebung zeigt in diesem noch bestrittenen Punkt wenig Neigung, einer wohlbegründeten Forderung Rechnung zu tragen. Am weitesten geht Oe. in § 173 2: „Wird durch den Ehegatten oder andere Familienglieder ein dem Einkommen des Haushaltungsvorstandes zuzurechnendes Arbeitseinkommen erworben, so ist für jedes solche Familienglied der Betrag von 250 fl.; falls aber sein zugerechnetes Arbeitseinkommen nur einen geringeren Betrag erreicht, dieser geringere Betrag vom steuerpflichtigen Einkommen in Abzug zu bringen, und zwar ohne Rücksicht auf die Größe des Familienstandes" in Vergleich mit § 162 4. „Die Verköstigung der im eigenen Wirtschaftsbetriebe dauernd verwendeten Familienglieder ist unter die Betriebskosten einzurechnen." In Schw.-So. § 13 Ausf. Verordnung Art. 7 3 kann das Arbeitseinkommen der in dem Haushalt, wirthschaftlichen oder gewerblichen Betriebe eines Haushaltungsvorstandes beschäftigten Familienglieder nur zu demjenigen Betrag in Zurechnung gebracht werden, welcher 300 Mk. jährlich übersteigt. Mit größerer Beschränkung R. j. L. in § 8 2 mit § 12, 13 Ausf.-Verord., wonach das aus Arbeitsverdienst der Ehefrau stammende Einkommen, wenn es die Höhe von 600 Mk. nicht übersteigt, nur zu einem Viertel zu dem Einkommen des Ehemannes in Ansatz zu bringen ist. Ba. Art. 3 2 mit § 10 der Vollzugsbestimmungen gestattet einen Abzug für den Unterhalt der Familienangehörigen mit Ausnahme der Ehefrau nur insoweit, als diese im Geschäftsbetrieb des Pflichtigen derart mitarbeiten, daß sie eine Hilfsperson ersetzen, und mit

[1]) Pr. OVG. St. 5 Bd. I. 75. II 42.

der weiteren Beschränkung auf 500 Mk. In einer anderen Hinsicht zieht Grenzen Bre. Anl. B. 6 d, indem der Steuerpflichtige nur die Löhnung und Unterhaltung der bereits selbständig erwerbsfähigen Söhne und Töchter, deren er sich im Gewerbe und ähnlichen Betrieben bedient, abziehen darf; wenigstens scheint mir, noch dazu nach der Stellung der Bestimmungen eine Analogie bei 5 a als der noch allein in Betracht kommenden Gruppe nicht gewollt.

In allen anderen Gesetzen ist von einem Abzug nicht die Rede; es besteht die Möglichkeit eines solchen nur dann, wenn Gewährung von Geldbezug und Unterhalt äußerlich als Passivum des Einkommens, nicht als Verwendung aus dem Einkommen sich dokumentiert und das ist der Fall des Vertrags über das für die Arbeitsleistung zu bietende Entgelt.[1]) Da nun für den Vertrag keine Form vorgeschrieben ist, so liegt die Fingierung solcher sehr nahe, sobald es an das Steuerzahlen geht. Die dadurch entstehende Rechtsunsicherheit kann nur schwerlich behoben werden durch behördliche Kontrollen und Untersuchungen. Jedenfalls kann ein so labiler Faktor, wie der Vertrag, nicht den Ausschlag geben, wenn man weiter dazu in Erwägung zieht, daß ein Vertragsabschluß zwischen den hier in Betracht kommenden Personen, also Haushaltungsvorstand einerseits und Eltern, Ehefrau, Kindern, Geschwistern andrerseits sicher nicht die Regel bildet. Wenn aber nun für den individuell zu berechnenden Wert der Arbeitsleistungen kein Abzug erlaubt wird, Ausgaben für Verköstigung, Unterhalt, Vergnügen in einer Höhe eben, wie sie zusammen den Lohn einer Hilfsquelle ausmachen würden, den Versteuernden noch belasten, so werden die Familienglieder veranlaßt, anderen Gewerbebetrieben sich zuzuwenden, wo sie mit ihrem Verdienst vielleicht unter das Existenzminimum fallen, jedenfalls aber das Übel der Progression vermeiden. Solche Folgen sind dem Familienleben keineswegs förderlich. Wenn nun auch vielfach die Berechtigung eines Abzugs zugestanden wird, so begegnet man noch häufiger Einschränkungsversuchen.

Der Haupteinwand richtet sich gegen die Berücksichtigung der Erwerbsthätigkeit der Ehefrau, die allerdings oft eine Hilfsperson ersetze. Zur Begründung stützt man sich auf § 10 3 der Ba. Vollzugsverordnung, der lautet: „Für den Unterhalt der Ehefrau, welcher nie als Entgelt für deren Arbeitsleistungen betrachtet werden kann, sondern von dem Ehemann vermöge der ihm obliegenden

---

[1]) Ueber die ganze Frage: Württemb. Kammer der Abgeordneten. Beilage 197 vom 21. V. 97. S. 57 ff.

gesetzlichen Ernährungspflicht gewährt wird, findet ein Abzug nicht statt", vielleicht in noch höherem Grade auf eine entgegenstehende ideale Volksanschauung und auf Schwierigkeiten der Feststellung. Man sieht jedoch leicht ein, wie wenig stichhaltig derartige Einwendungen sind. Wenn man mit der Rechtspflicht des Mannes zum Unterhalt der Frau operiert, so gilt das auch für die Kinder; wenn man von praktischer Unausführbarkeit redet, so träfe das auch für die Kinder zu. Was die Berechnung des Einkommenserwerbs anlangt und die in Frage stehende Erschwerung wegen der nebenher laufenden häuslichen Thätigkeit, so ist die Sachlage oft die gleiche bei den andern Angehörigen. Der nächste Einwurf bezieht sich auf Art und Größe der Thätigkeit. Man fordert wie Ba., daß durch die Arbeitsleistungen eine ständige Hilfskraft ersetzt werde; die Bewertung vorübergehender Thätigkeit sei zu kleinlich. Eine prinzipielle Rechtfertigung ist damit wahrlich nicht gegeben. Ob etwas unbedeutend ist, wird die Praxis am ehesten ergeben. Nicht minder hängt aber die Beschränkung auf eine gewisse Summe in der Luft. Eine andere Frage allerdings ist es dann, ob die Veranlagung nach Haushaltungen zu billigen oder eine Ausnahme von derselben zu empfehlen ist.[1]) Ba. scheint hier den richtigen Weg gegangen zu sein, indem es bei Einkommen über 500 Mk. besondere Veranlagung zur Bedingung macht. Die anderen Einschränkungen, die einmal lediglich die Kinder in der unberechtigten Ausnahmestellung belassen, das andere mal die Exemtion des landwirtschaftlichen Betriebs statuieren, sind offenkundige Verstöße gegen ein anerkanntes Prinzip.

Als dritten Posten, der an und für sich wohl unter die Produktionskosten einbegriffen werden könnte, erwähnen die Gesetze „die regelmäßigen jährlichen Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden, Maschinen, Betriebsgerätschaften u. s. w., soweit solche nicht bereits unter den Betriebsausgaben verrechnet sind". Pr. § 9 5; Li. § 5 5; Brau. § 9 5; Schw.-So. § 9 4; S.-A. § 9 5; He. Art. 19 8; Oe. § 160 1 a. Ein anderer Teil rekuriert erst bei den Einkommensquellen, meist bei Handel und Gewerbe, auch bei Landwirtschaft, auf diesen Abzug; so R. ä. L. § 13 2; Ha. Anh. 5 e.; Lü. Anh. 4 f. 5 e. 6 c.; Ba. Vollz. Verord. § 3 2 a., § 4 1 c.; § 5 2; Bre. Anh. 6 c.; R. j. L. § 13 3; A. § 21 1; S.-W. § 53 8 4; Schw.-Ru. § 13 a.; Sa. § 17 d. 1; S.-M.-A. 17 1. Der Rest S.-Go., S.-Co., Sch.-Li., O. enthält sich der Bemerkung, steht aber wohl auf demselben Standpunkt, daß die Wertvermin-

[1]) Es kommt hier in Betracht S.-A. § 10, jedoch in Vergleich mit § 16.

derung des Inventars und des Betriebsmaterials nach Handelsusancen angemessene Beachtung finden muß. Jedoch hat die verschiedene Stellung dieser Bestimmung eine bedeutsame Folge, die dahin geht, daß, während bei den erstgenannten Staaten es außer allem Zweifel steht, daß nicht nur bei den materiellen Berufszweigen, sondern auch bei den liberalen Erwerbsquellen derartige Abzüge gemacht werden dürfen, bei den Gesetzen, die im Detail erst diese Frage berühren, an der Zulässigkeit im Allgemeinen wie an der analogen Anwendung erhebliche und wie es scheint wohlbegründete Bedenken bestehen bleiben.[1])

Nachdem nun der Grundsatz überwiegt, Abschreibungen nicht schlechthin als Ausgaben zu behandeln, so ist es angebracht, zu unterscheiden zwischen den Fällen, in denen durch allmählige Abnutzung eine Wertsminderung eintritt, und denjenigen, in welchen die Substanz selbst nach und nach aufgezehrt wird. Das letztere ist so gut Geschäftsgebrauch wie eine Absetzung für dubiöse Forderungen (Ha., Bre., Lü.), findet wohl auch kaum einen Widerstreit.[2]) Aufgenommen aber ist diese Bestimmung ausdrücklich nur bei Oe. § 160 1. Der prinzipiellen Klarheit steht auch hier gegenüber praktische Schwierigkeit. Es ist auf der einen Seite Sorge dafür zu tragen, daß diese Posten nicht zweimal in Anrechnung gebracht werden, einmal als Abnützung, das andere Mal als Erwerbskosten, auf der anderen Seite, daß das kaufmännische Ermessen sich in den Schranken annähernder Thatsächlichkeit hält und keine zu weiten Kreise zieht. Dabei ist zu beobachten, daß die buchmäßige Werthabschreibung wirklich eingetretener Verluste eine unbedingte ist. Ungebührliche Tendenz kann nur bei nach Bilanz, Inventur und Handelsgebrauch vorgenommener Absetzung voraussichtlicher Verluste Platz greifen. Die Anerkennung eines solchen Abzugs ist darum nur eine bedingte. In solchen Fällen darf der Fiskus nicht der Willkür des Pflichtigen unterthan werden. Umgekehrt erscheint es eine Härte für die pflichtige Aktiengesellschaft in Pr., wenn die Substanzverringerung bei ihr nicht die gewöhnliche Folge nach sich zieht.[3])

Haben wir hier schon Posten, die als Wertverminderungen an sich anzusehen sind, die aber auch zu Vermögensverlusten sich

---

[1]) F. A. VIII. 705. Wagner: Reform der direkten Staatsbesteuerung in Pr. im Jahre 1891.

[2]) Württ. Kammer der Abgeordneten. Beilage 197 vom 21. V. 97. S. 61. — Sa. Instruktion zum Einkommensteuergesetz § 61 kommt wohl nicht in Betracht.

[3]) Fuisting: Das Einkommensteuergesetz. S. 157. 181. 311.

auswachsen können, so stehen wir vor der Frage, wie es mit den Minderungen am Vermögensstamm zu halten ist. Kurz wir sind wieder bei unserem Schmerzenskind, dem Hermann'schen Einkommensbegriff angelangt: „Wenn Einkommen das ist, worüber ich disponieren kann, ohne in meinem bisherigen Vermögensstock zurückzugehen, so ist klar, daß der Vermögensverlust erst abgezogen werden muß, ehe ich von einem Einkommen reden kann."[1]) Allein auf diesem Boden stehen nur Brv. Anh. am Ende, Lü. Anh. 9 3. Alle anderen beharren dabei, daß Verminderungen des Stammvermögens, wie sie die Kapitalsverluste nennen, nur hinsichtlich ihres Ertrags im nächsten Jahr bedeutsam werden.

b) Abzüge vom Wirtschaftseinkommen.

Manche Posten bilden ursprünglich Einkommen in der Wirtschaft, jedoch haftet ihnen von vorneherein die Bestimmung an, einem im voraus gewissen Dritten ausgeliefert zu werden. Bei diesem definitiven Empfänger dann erstehen sie als steuerpflichtiges Einkommen. Es kommen hier in Betracht regelmäßig die Schuldzinsen und Renten, sodann die auf besonderen Rechtstiteln beruhenden dauernden Lasten.

Ueber die Zulässigkeit des Abzugs von Schuldzinsen besteht kein Streit. Dabei ist es von gar keiner Bedeutung, ob die Schuld im einzelnen Fall eine persönliche oder dingliche ist, welchen Zwecken sie dient. Der wirtschaftliche Vorgang besteht in einer Admassierung fremden Kapitals zu eignem Vermögen, auch wohl in einer direkten Nutzbarmachung desselben durch fremde Arbeitskraft. „Ist nun der Schuldzins der Anteil des Gläubigers an einem gemeinschaftlichen durch Zusammenstehen desselben mit dem arbeitenden Schuldner gewonnenen Ertrag, so ist nichts einfacher als daß gegenüber der Steuerpflicht jeder von beiden für seinen Anteil, der Schuldner also auch nur für seinen Anteil an dem gemeinschaftlichen Ertrag verhaftet sein kann.[2])

Von den Modifikationen, die sich aus der Steuerzuständigkeit ergeben, soll an dieser Stelle abgesehen werden. Es mag nur zur Besprechung kommen, daß aus Gründen der Prophylaxe der Abzug an Bedingungen geknüpft wird. Die Schuldzinsen müssen angegeben werden in ihrem Gesamtbetrag, und ferner obliegt es dem Schuldner, auf Erfordern das Bestehen des Schuldverhältnisses nachzuweisen, d. h. Namen, Wohnort des Gläubigers anzu-

[1]) F. A. XIII. 46. Schanz: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze.

[2]) F. A. IX. 58. Vocke: Steuerobjekt und Realsteuer.

geben, Datum, Schuldurkunde zu produzieren, Zinsquittungen eventuell vorzulegen. So Pr. Ausf.-Anw. Art. 24 1; Ba. Art. 3 3, Vollz.-V. § 8 3; Sa. § 40 c; S.-Go. § 7 6 nach Nov. 1895; Schw.-Ru. § 5 2, 31 2; S.-M. Art. 9 2; A. § 16 1, 34, Ausf.-Verord. § 12; S.-A. § 8 2 37; Brau. § 9 2, 26 3; Li.-De. § 5 2, 22 3; He. Art. 19 2, 20 3; wohl auch R. ä. L., Bre. § 5 f; Lü. § 7 a; vielleicht auch Ha. Allein auch hier ist ein mißbräuchlicher Abzug nur zu leicht möglich, mag man nun an den Fall denken, daß nicht bestehende Schulden mangels Hypothekl öschung als existierend oder daß einmal in die Steuerrollen eingetragene Schulden fortlaufend weitergeführt werden. Die Folgen sind die einer Steuerhinterziehung: Ungerechte, weil ungleiche Verteilung der Steuerlast. Es ist darum nur zu sehr am Platze, daß eine eingehende Nachweisung nicht nur im konkreten Fall gefordert werden kann, sondern daß sie generell bei Meidung der Nichtberücksichtigung beansprucht wird. In dieser Weise gehen vor R. j. L. § 11 8; S.-W. § 17 20; Schw.-So. § 9 2, Ausf.-Verord. Art. 5 2; Oe. § 160 6; O. Art. 5 der Nov. 1891. Natürlich ist der Nutzen einer solchen Bestimmung für eine etwaige Kapitalrentensteuer ebenso einleuchtend wie die Brauchbarkeit einer solchen zum Zwecke der Kontrole einer richtigen Fassion zur Einkommensteuer. Eine augenfällige praktische Schwierigkeit waltet vor bei den Annuitäten. Die Zinsen erfahren hier einen Zuschlag von Kapitaltilgungsquoten. Es muß also eine Scheidung eintreten, in Gemäßheit deren nur die Zinsrate, nicht aber die Kapitalabtragung als Abzugsposten abgesetzt werden darf. Die Verschmelzung von Kapital und Zins weist erneut auf die Notwendigkeit sorgfältiger Spezialisierung hin.

Die anderen Lasten, deren Absetzung beansprucht werden kann, erfordern einen besonderen Rechtstitel. Nicht etwa genügt eine allgemeine gesetzliche Verpflichtung des öffentlichen Rechts. Ein solcher Privatrechtstitel wird insbesondere sein, Vertrag, letztwillige Verfügung, Verjährung. Nach diesem Erfordernis und der weiteren Bedingung, daß die Leistungen dauernde sind, sich regelmäßig wiederholen, sind die einzelnen Fälle zu beurteilen. Eine bezüglich vertragsmäßig übernommener Verpflichtung der Eltern zur Gewährung von Zulagen, die über die Unterhaltspflicht hinausgehen, in Pr. entstandene Kontroverse [1]) scheint demgemäß keinen inneren Grund zu haben. Die Voraussetzungen sind kumulativ zu nehmen. Fehlt Klagbarkeit, fehlt Wiederholung der Leistung, so

[1]) Württemb. Kammer der Abgeordneten Beilage 197 v. 21. V. 97. S. 62.

fällt auch die Abzugsfähigkeit. Schw.-So. § 9 2; O. Art. 8 2; Oe. § 160 6; S.-W. § 16, 17, 20; Ba. Art. 3 2; Vollz.-V. § 8 6; Ha. Anh. 11; Lü. Anl. 10; Bre. Anh. 10 (unklar!) He. Art. 19 3; Li.-De. § 5 3; Brau. § 9 3; S.-A. § 8 3; S.-M. Art. 9 2; Schw.-Ru. § 5 2; S.-Go. § 7 6, 8 1; Sa. § 18 8, 19 3; A. § 16 1. Eine spezielle Nachweisung verlangt nach dem Wortlaut des Gesetzes nur Oe. und S.-W. R. j. ä. L. geben keine ausdrücklichen Vorschriften. Der größeren Klarheit wegen werden öfters Geschenke und ähnliche unentgeltliche Zuwendungen als nicht geeignet zum Abzug benannt unter Hinweis auch auf die Freiwilligkeit der Uebermittlung. Diese Posten waren oben schon Gegenstand der Würdigung, wenn auch mit anderem Resultat. Oe. § 162 5.

Der Vollständigkeit wegen wäre nun auch der Fall der Aktiengesellschaft zu erwähnen, wobei als Voraussetzung das gilt, daß der Aktionär im Verhältnis zu Gesellschaft als Gläubiger figuriert. Die Dividende ist gewissermaßen ein Schuldzins, der für das geliehene Kapital von der Schuldnerin gezahlt wird. Er unterscheidet sich von dem gewöhnlichen Zins durch die Unbestimmtheit hinsichtlich seiner Entstehung und seiner Größe. Nachdem nun aber nicht verkannt werden soll, daß auch andre Gesichtspunkte eingreifen, infolge deren die Gesetzgebung ein äußerst buntes Bild gewährt, so soll die Darstellung bis zur Materie der subjektiven Steuerpflicht verschoben werden.

c) Abzüge vom Einkommen des Zensiten.

Hiemit ist die Reihe der Abzüge, die sich konsequenter Weise aus dem Einkommensbegriff ergeben, erschöpft. Die Gesetzgebung hat durchweg ihre Zahl erweitert, natürlich auf Kosten des „reinen" Einkommens. „Mit der Zulassung dieser Abzugsposten verläßt man eigentlich das Prinzip der vollen Einkommensteuer, befreit gewisse Ausgaben und Anlagen aus dem Einkommen von der Steuer und geht zur Besteuerung einer Art freien Einkommens der volkswirtschaftlichen Theorie über." [1]) Es verschafft sich die Auffassung Geltung, daß über manche Einkommensbestandteile schon im voraus gewissermaßen verfügt ist; indem das Gesetz Leistungen der und jener Art auferlegt. Allerdings wird mehr oder minder eine Gegenleistung von schätzbarem Wert geboten und wohl in Verfolgung der letzteren gestattete man rein persönlichen Aufwendungen den Abzug.

---

[1]) F. A. VIII. 708. Wagner: Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Pr. im Jahre 1891.

Der Staat bedarf zur Durchführung seiner in ihm selbst gegebenen Aufgaben und Zwecke materieller Mittel, die er von seinen Angehörigen erheben muß. Und ebenso ist im Staat der Selbstverwaltungskörper auf diese Quelle zur Befriedigung seiner Bedürfnisse angewiesen. Die Beiträge der Unterthanen sind die direkten Steuern.[1]) Die Höhe des Staatsbedarfs zwingt dazu, auch auf mittelbarem Wege Summen aufzubringen, es sind die indirekten Steuern. In verschiedenem Umfang nun tritt eine Befreiung dieser Beträge ein. R. ä. L., Lü. scheinen mangels jeglicher Bestimmung einen ablehnenden Standpunkt einzunehmen. Sa. § 15 3; S.-W. § 53, 7 1; S.-A. § 8 4; R. j. L. § 11 7, Ausf.-B. § 23 2; Ha. Anh. 3 d gestatten den Abzug der Grundsteuer, A. § 16 3; Pr. § 9 4; Brau. § 9 4; Li.-De. § 5 4; Schw.-Ru. § 5 3; Schw.-So. § 9 4; darüber hinaus A. der Gewerbesteuer, Brau., Li.-De. der Steuer vom Bergbau und Gewerbebetrieb, Schw.-Ru. der Gebäude- und Gewerbe-, Schw.-So. der Gebäude-, Bergbau- und Eisenbahnsteuer, S.-M. endlich der Gebäudesteuer und Steuer vom Gewerbebetrieb im Umherziehen. Bezüglich Pr. ist nicht zu übersehen, daß dieses Exemtionsprivileg schon seit 1. IV. 95 außer Kraft getreten ist mit der Beseitigung dieser Steuern. Ba. Art. 3 2 erklärt Staats- und Kommunalsteuern, also Grund-, Gebäude-, Gewerbe-, Kapitalrentensteuer und die sich daran knüpfenden Gemeindesteuern mit besonderer Ausnahme der Einkommensteuer selbst, S.-Go. § 7 letzter Absatz nach Novelle 1895 die auf dem Grundbesitz ruhenden Steuern mit Einschluß der Kommunalabgaben, He. Art. 19 4 die Vermögenssteuer, sowie die auf Grund-, Kapitalrenten- und Gewerbesteuerkapitalien entfallenden Kommunal-Umlagen für abzugsfähig. Aehnlich Oe. § 160 5. O. Art. 8 § 1 1 Ausf. v. § 9 1 läßt in umfassender Weise die auf dem Grundbesitz ruhenden Lasten, sowie die sämtlichen Staats-, Gemeinde- und sonstigen öffentlichen Abgaben, mit Ausnahme der Einkommensteuer in Abzug bringen, Bre. § 5 e sogar die „direkten hiesigen Steuern, als welche gelten lediglich die nach Maßgabe des Einkommens, des Vermögens, des Grundbesitzes oder der Miete für den Staat oder für Gemeinden oder sonstige kommunale Verbände erhobenen Abgaben".

Es erhellt zur Evidenz, daß die Freilassung der direkten Staatssteuern überwiegt. Hie und da wird nur daneben die Steuer vom Gewerbebetrieb im Umherziehen von dieser Vergünstig-

[1]) Württ. Kammer der Standesherren: Bericht der verstärkten Finanzkommission S. 16 ff. — Württ. Kammer der Abgeordneten. Beilage 197 vom 21. V. 97. S. 62 f.

ung ausgeschlossen, wohl eine Folge ihres Charakters als Lizenz, so Sa. Die Gründe, die für den Abzug sprechen, können überzeugende genannt werden. Man darf sich nicht berufen auf die allgemeine Auffassung der direkten Steuern als Geschäftsunkosten aus schon genannten Gründen, aber die Forderung der Steuerzahlung für Steuerbeträge scheint durchzuschlagen. Für den Abzug der Einkommensteuer spricht sich nur Bre. aus. Diese Thatsache läßt sich schon gegen die Absetzung der andern direkten Steuern verwerten, wenn nicht gerade die mathematische Schwierigkeit des Abzugs diese Ausnahmen veranlaßte. Auch kann mit vollem Recht der Einwand erhoben werden, daß dann von anderen notwendigen ebenso drückenden Verausgabungen billigerweise der Abzug ebenfalls zu genehmigen sei. Anderen praktischen Gesichtspunkten wird weniger stattzugeben sein, so daß die Veranlagung erschwert wird, daß der Vorteil lediglich auf Seite der Steuerkräftigen zu suchen ist. Durch den Vergleich der Steuern mit den Schuldzinsen und anderes mehr ließe sich die Erörterung von Pro und contra noch weiter führen. Nachdem die Legislative in dieser Sache das entscheidende und richtige Wort zugleich gesprochen hat, erübrigt die Frage, ob auch die direkten Kommunalsteuern den Staatssteuern an die Seite zu stellen sind. Da ist nun zu sagen, daß zwar die gleichen Gründe sich einander gegenüber stehen, jedoch als neues Gegenmomem hinzutritt die mannigfaltige Ungleichmäßigkeit der Art und Höhe dieser Kommunalbeiträge, welche bei der Mehrzahl der Staaten den Ausschlag gegeben hat. Ob dieser Thatsache in Hinsicht auf die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und im Hinblick auf die accessorische Natur dieser Abgaben jene Kraft beizumessen ist, dürfte billig zu bezweifeln sein. In der That ist auch in Pr. das Prinzip nicht ganz rein durchgeführt. § 9 1 Schlußsatz zeugt davon. Was nun gar die Abzugsfähigkeit der indirekten Abgaben betrifft, so entscheidet sich dieselbe nach ihrer Qualifikation als Geschäftsunkosten.

Rein persönlicher Natur sind die Aufwendungen aus dem Einkommen in Gestalt von Beiträgen zu Kranken-, Witwen-, Waisenkassen, zur Invaliditäts-, Alters-, Unfallversicherung, zur Lebensversicherung.[1]) Mit der Entwicklung des Versicherungswesens überhaupt hat auch die Gesetzgebung mehrere Stadien

[1]) F. A. XIII. 210. Schanz: Soll man Lebensversicherungsprämien vom steuerpflichtigen Einkommen abziehen lassen? — Württ. Kammer der Abgeordneten Beilage 197 S. 65. Begründung des Entwurfs Beilage 34 S. 343. — 1040 der Beilagen zu den stenogr. Protokollen des österreich. Abgeordnetenhauses XI. Session 1895. S. 201.

durchschritten. Durchweg ablehnend verhalten sich Sa. § 15 4 e; A. § 16 3 c; O., Ba., Bre.; Lü. Anh. 5 d; Ha. § 4 Anh. 5 d. Den Anfang macht S.-Co. Art. 9: „Von den Besoldungen und Pensionen werden die gesetzlichen oder statutarischen Beiträge zum Pensionsfond, sowie zu Witwenkassen abgezogen; dagegen findet ein Abzug von Prämien zu Lebensversicherungen und ähnlichen Anstalten nicht statt." Die inhaltlich gleiche Bestimmung gibt § 18 Sch.-Li. Die ratio legis geht offenbar dahin, Zwangsbeiträge zu Zwecken, deren Erfüllung der Staat als seine Pflicht betrachtet, nicht auch noch mit Steuer zu belegen. Während die Versicherung hier über den Kreis der Beamten nicht hinausgeht, erweitert sich das Gebiet mit dem Entstehen der Arbeiterversicherung, geht sodann über die Grenze der gesetzlichen Versicherung hinaus, um auch die vertragsmäßige Anteilnahme sowie die Lebensversicherungen in den Kreis steuerlicher Würdigung zu ziehen. Am engsten sind die Schranken noch gezogen in R. ä. L. § 8 4: „Von dem Einkommen sind in Abzug zu bringen die von den Steuerpflichtigen gesetzmäßig zu entrichtenden Beiträge für Kranken-, Unfall-, Alters- und Invaliditätsversicherung und an Witwen-, Waisen- und Pensionskassen." Aehnlich, jedoch mit Beschränkung auf Bezüger von Arbeitsverdienst R. j. L. § 13 3 in Vergleich mit § 31 3 der Ausf.-V. Dem zunächst tritt Schw.-Ru. § 5 5 mit der Bestimmung, daß die in Folge Dienstverhältnisses oder gesetzlicher Bestimmungen an Kassen genannter Art und für Kranken-, Alters- und Invaliditätsversicherung zu zahlenden Beiträge in Abzug kommen. Auf demselben Boden steht S.-M. Art. 9 5. Um einen Grad verschieden hievon S.-A. § 8 6: „Bei den Beiträgen zur Arbeiterversicherung bildet die gesetzliche Vorschrift oder Vertrag die Voraussetzung des Abzugs; allein auf Grund gesetzlicher Vorschrift können Beiträge zu Witwen-, Waisen- und Pensionskassen abgezogen werden." Eine Nuance weiter S.-W., das unterscheidet zwischen Diensteinkommen und Einkommen aus Grundvermögen. Bei ersterem, das fatiert wird, können in Abzug gebracht werden die auf Grund einer gesetzlichen oder statutarischen Verpflichtung zu leistenden Unterstützungs-, Sterbe-, Pensions-, Witwen- und Waisenkassenbeiträge, sowie die von dem Steuerpflichtigen gesetz- oder vertragsmäßig für seine Person zu entrichtenden Beiträge zur Reichsversicherung, § 29 2; bei letzterem, das der Schätzung unterliegt, kommen zum Abzug die von dem Steuerpflichtigen für seine Person gesetz- oder vertragsmäßig zu Kassen der vorbezeichneten Art zu leistenden Beiträge. § 53. 8 6. Einfacher Schw.-So. § 9 7, das die gesetz- oder vertrags-

mäßig zu entrichtenden Beiträge zu allen genannten Kassen von der Steuer ausnimmt, jedoch die vertragsmäßigen Beiträge mit Beschränkung auf 300 Mark. Ohne diese Grenze Pr. § 9 6; Brau. § 9 6; Li.-De. § 5 6; S.-Go. Art. 2 Novelle 1895; He. Art. 19 6; Oe. § 160 4. Letzteres fügt der Aufzählung der einzelnen Kassen, um auch künftige Institutionen zu treffen, die Generalklausel: „derlei Anstalten" hinzu.

Für die Begründung des Abzugs der durch Gesetz statuierten Beiträge wird wie bei den Steuern der Zwangscharakter dieser Leistung ins Feld geführt. Erkennt man diesen Abzug an, so liegt es nahe, die Vergünstigung des Abzugs auch jenen zuzubilligen, die zwar nicht verpflichtet sind, die staatliche Fürsorge in Anspruch zu nehmen, die aber als in der gleichen Lage befindlich aus eigener Kraft eine Sicherstellung für Notlagen anstreben müssen, wenn sie nicht der Vorwurf eines schlechten Hausvaters treffen soll, und zwar gilt das im Verhältnis des Pensionsberechtigten zum Nichtberechtigten so gut wie beim Versicherungspflichtigen gegenüber dem der Sozialgesetzgebung nicht Unterstehenden. An Einwänden wurde dagegen geltend gemacht nicht so fast die Thatsache der Verwendung aus dem Einkommen, als vielmehr die in concreto so verschiedentliche Höhe mit der Folge, daß lediglich den „Großen" ein Vorteil erwachse.

Ging man auf dem eingeschlagenen Weg weiter, so mußte in Anbetracht der auffallend geringen Zahl von derartigen Privatversicherungsgesellschaften, bezw. deren Benützung dem Zug der Zeit Rechnung getragen werden. Die Form der Lebensversicherung überwog, erlangte man doch mit ihr ein Kapital, mit dem sich mehr erreichen ließ, als mit einer Pension, das auch den Bezüger überdauerte. Also war auch der Abzug der Versicherungsprämien zu genehmigen. Unter dem Vorgang von Pr. § 9 7 gab man die Versicherungsprämien, welche für Versicherung des Steuerpflichtigen auf den Todes- oder Erlebensfall gezahlt werden, soweit dieselben den Betrag von 600 Mark jährlich nicht übersteigen, frei; in Brau. § 9 7; in He. Art. 19 7 mit Beschränkung auf 400 Mark, in Schw.-So. § 9 6 bis zu 300 Mark. Oe. § 160 3 setzt die jährliche Summe auf 100 Gulden fest. „Sind jedoch auch der Ehegatte und Kinder des Steuerpflichtigen versichert, so darf der abzugsberechtigte Betrag für alle Versicherungsberechtigten zusammen 200 Gulden erreichen. Die Prämien dürfen jedoch nur mit dem Betrag in Abzug gebracht werden, welcher sich nach Abrechnung bez. Gutschreiben des Gewinnanteils als Nettoprämie ergibt. Prämien für Tontinen und Halbtontinen dürfen nicht in

Abzug gebracht werden." Die gesetzlichen Versicherungsprämien, die für das Betriebspersonal zu entrichten sind, rangieren unter den Geschäftsunkosten. Vertragsmäßige Leistungen, sowie Lebensversicherungsprämien genießen die Vergünstigung nur, wenn sie vom Pflichtigen für seine Person gezahlt werden. Es ist aber nicht einzusehen, warum die Versicherung von Familienmitgliedern ausgeschlossen sein soll, zumal da die Form der Versicherung doch nicht von Belang sein kann. Oe. allein trägt diesem Gesichtspunkt Rechnung.

Vor allem handelt es sich um das Prinzip. Vom sozialpolitischen Gesichtspunkt ist sicherlich das Versicherungswesen zu fördern und zu unterstützen. Es ist von großer Wichtigkeit, daß mittelst ihrer die Steuerfähigkeit sonst gefährdeter oder gar preisgegebener Personen erhalten bleibt, daß ein unfundiertes Einkommen durch sie dem fundierten näher gebracht wird mit der Wirkung, daß die Steuerkraft im allgemeinen sich hebt. Man bringt sie mit den Spareinlagen auf eine Linie, ja gibt ihr als der rationelleren Art sogar den Vorzug, woraus zum mindesten die gleiche Behandlung sich von selbst ergebe. Allein auch die Gegner leiten ihre Gründe aus diesen Momenten her. Prinzipiell gehört die Versicherungseinzahlung nicht zu den Erwerbungskosten. Die Privilegierung des Sparens oder auch nur einer besonderen Form ist gänzlich unbegründet. Dazu kommt, daß sie sich im praktischen nicht bewährt. Viele Verträge werden mangels an Mitteln hinfällig, manche Policen dienen nur der Verpfändung. Großes Gewicht wird auch auf die Thatsache gelegt, daß die Kranken, die doch am meisten der Schonung bedürfen, von der Versicherung nahezu ausgeschlossen sind, daß nicht allein aus diesem Grunde, sondern auch wegen der Prämiengröße gegenüber den „Großen" eine unbillige Benachteiligung der Armen und Kranken vorliegt. Die einen können sich nicht versichern, ihnen hilft die Freilassung nicht. Die andern sind vermögend, so daß eine Berücksichtigung überflüssig erscheint. Praktische wie theoretische Gründe scheinen also gegen die Exemtion zu sprechen. In concreto mag höchstens der Gesichtspunkt durchdringen, daß man das unfundierte Einkommen auf solche Weise dem fundierten nahe zu bringen sucht. Dieser Gesichtspunkt fällt natürlich da weg, wo das fundierte Einkommen, sei es wie immer, vorbelastet ist.

Nicht minder ungünstig muß die Beurteilung der Beschränkung des Privilegs auf einen Höchstbetrag ausfallen. Der Betrag von 600, 400, 300 ist in jedem Fall abzugsfähig, auch bei den größten Versicherungen, die doch nur die meist fundierten Einkommen er-

schwingen können. Da dies jedenfalls nicht gerechtfertigt ist, so würde es sich unstreitig empfehlen, die steuerfreie Prämiensumme auch noch durch einen entsprechenden Prozentsatz des Einkommens zu begrenzen. Welches Maximum nun das richtige ist, das ist nach Lage des einzelnen Falles zu befinden.

§ 4. Objektive Steuerbefreiungen.

1. Nach der Art des Einkommens.

Bislang war die Rede von Beträgen, deren Abzug von dem „rohen" Einkommen vorgenommen werden mußte, wollte man das steuerpflichtige Einkommen feststellen. Diese Beträge blieben frei in ihrer Eigenschaft als Ausgaben; manchen von ihnen war die Anerkennung der Zulässigkeit zu versagen. In einem gewissen Gegensatz zu diesen stehen die objektiven Steuerbefreiungen. Sie betreffen Einnahmen, Bezüge, gleichviel ob solche das alleinige Einkommen des Steuerpflichtigen ausmachen oder Teile eines größeren Gesamteinkommens sind. Im ersteren Fall trifft gleichzeitig thatsächliche subjektive Befreiung zu. Für solche Exemtionen bedarf es eines rechtfertigenden Titels, der nun entweder auf gesetzlichen Normen oder Billigkeitsrücksichten beruht.

a) Einkommen aus Bundesstaaten.

Entsprechend den Bestimmungen des Reichsgesetzes vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung §§ 3, 4 werden von der Besteuerung ausgeschlossen das Einkommen aus den in anderen deutschen Bundesstaaten belegenen Grundstücken, den daselbst betriebenen Gewerben, sowie aus Besoldungen, Pensionen und Wartegeldern, welche deutsche Militärpersonen und Zivilbeamte, sowie deren Hinterbliebene aus der Kasse eines anderen Bundesstaates beziehen. Pr. § 6 1; Sa. § 5 1; S.-W. § 8 1; Ha. § 4; Bre. § 5 a b c; R. j. L. § 2 1; A. § 2 1; Lü. § 7; Ba. Art. 6 1; S.-M. Art. 5; S.-A. § 4 8; Schw.-So. § 5; He. Art. 3; Li.-De. § 1 1 a; Brau. § 6 1; S.-Go. Nov. 1870 § 1 2; Schw.-Ru. § 2 1. Von diesen begnügen sich Li.-De., S.-Go., Schw.-Ru, R. ä. L. mit dem bloßen Hinweis auf jenes Gesetz. O. Art. 3 8 wird wohl das Verlangen des Nachweises der Besteuerung für jene Bezüge auf das ausländische, besser außerdeutsche Einkommen beschränken, wenngleich der Wortlaut des Gesetzes durch die Novelle nicht berichtigt wurde.

Das Gesetz hat eine Weiterung erfahren, insofern seine räumliche Geltung über das ursprüngliche Gebiet Ausdehnung

erlangte. Es trat zum Reich hinzu Elsaß-Lothringen, jedoch ohne den juristischen Charakter als Bundesstaat. Die steuerliche Praxis nahm hieran keinen Anstoß; es galt das Reichsland in steuerlichem Sinn gleich einem Bundesstaat, eine Thatsache, die nicht hindert, gesetzliche Festlegung in dieser Hinsicht als wünschenswert erscheinen zu lassen. Eine zweite Erweiterung beruht auf gesetzlicher Grundlage. Es dekretierte nämlich das Reichsgesetz, betreffend die Rechtsverhältnisse der deutschen Schutzgebiete v. 17. IV. 86, 15. III. 88 in § 6 3: „Bei Anwendung des Gesetzes wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung gelten die Schutzgebiete als Inland." Diese nun allgemein giltige Norm ist ausdrücklich aufgenommen in Form eines Zusatzes betr. die Schutzgebiete in Pr., Brau., S.-A., S.-W. Bei dieser die Zuständigkeitsfrage behandelnden Normierung ist es nicht angängig, eine Interpretation des Doppelbesteuerungsgesetzes zu geben; allein es mag auf einen Unterschied aufmerksam gemacht werden, der darin besteht, daß die Befreiung des Einkommens aus Grundbesitz und Gewerbebetrieb eine rein objektive ist. Die Bezugnahme auf den Empfänger fällt hier im Gegensatz zu den Bezügen aus Besoldungen u. s. w., die als Empfangsberechtigte deutsche Militärpersonen und Zivilbeamte voraussetzen, vollständig weg.

Im Hinblick auf die Besteuerungszuständigkeit gibt es noch eine Menge objektiver Steuerbefreiungen. Das ausländische Einkommen des Inländers wie des im Inland lebenden Ausländers und umgekehrt unterliegt nur im beschränktem Umfang der Besteuerung. Die Verschiedenartigkeit der Regelung hat ihren Grund in der Berücksichtigung mannigfacher Zweckmäßigkeitsmomente, die nicht zum geringsten Teil die subjektiven Beziehungen betreffen, so daß es rätlich erscheint, bei der Darstellung der subjektiven Steuerpflicht zusammenhängend die einschlägigen Punkte zu behandeln.

b) Militäreinkommen.

Ein weiterer Fall ist der des Militärdiensteinkommens, dessen Freilassung festgestellt ist in § 46 des Reichsmilitärgesetzes vom 2. Mai 1879. Er verlangt Ausnahme von der Veranlagung bezw. Erhebung von Staatssteuern für das Militärdiensteinkommen der Personen des Unteroffizier- und Gemeinenstandes, sowie im Fall einer Mobilmachung für das Militärdiensteinkommen aller Angehörigen des aktiven Heeres. Diese Verfügung ist geradezu auf die Einkommensteuer zugeschnitten. Die Geltung ist demgemäß eine unbeschränkte. Mit dieser Zweiteilung ist denn auch der Fall unter die Steuerbefreiungen aufgenommen worden in Pr. § 6 3,

in dem das aktive Heer der aktiven Marine gleich gestellt wird, ebenso Brau. § 6 3; Li.-De. § 2 2; S.-W. § 8 3. Ohne diesen Zusatz S.-Go. Gesetz v. 24. VI. 59, § 1, 2, Novelle 1871 § 7, O. Art. 3 3 a. c.; A. § 6 3 4; R. ä. L. § 4 6; Schn.-Ru. § 3 3; Schw.-So. § 6 2 3; S.-M. Art. 6 2 3; Ba. Art. 6 3. Bei den anderen Gesetzen sind Zusätze und Weiterungen in Aufnahme gekommen, die oft nur den Charakter einer Erläuterung an sich tragen, oft aber auch wichtige materielle Neuerungen bedeuten, mit alleiniger Ausnahme von Ha. § 2 4 und Bre. § 3 e. Es ist hier zu sagen, daß das Reichsgesetz unmittelbar, d. h. unvermittelt durch die das Wesen desselben wiedergebende landesrechtliche Gesetzgebung Befehlsgewalt hat. Wenn daselbst nur die Militärunterklassen vom Feldwebel einschließlich abwärts genannt werden, so ist dies von dem Gesichtspunkte aus geschehen, daß die daselbst dekretierte Ausdehnung des Reichsgesetzes nur auf sie Anwendung findet. In subjektiver Hinsicht ist das Gesetz extensiv zu interpretieren.

Dieselbe Vergünstigung wie Offiziere erfahren auch Aerzte, Militärbeamte und sonstige im Rang gleichstehende Personen, wenn nur die Voraussetzung des Militäreinkommens gegeben ist. Analog ist zu verfahren bei den Personen des Unteroffiziers- und Gemeinenstandes. Es fallen daher nach dem strikten Wortlaut des Gesetzes die Dienstbezüge der Gensdarmen nicht unter diese Rubrik, da sie eben kein Militäreinkommen darstellen. Es ist dies aber augenscheinlich eine Härte gegenüber der Befreiung der Militärdienstbezüge im Frieden und dieser hat Pr. abgeholfen, indem es im Art. 3 II. 3 der Ausf.-Anw. das Diensteinkommen der Gensdarmen ausdrücklich als steuerfrei hervorhob. Einer solcher freien Auslegung aber dürfte vorzuziehen sein der Weg gesetzlicher Normierung, den S.-A. § 4 6; S.-M. Art. 6 4; Ba. Art. 6 5 beschritten hat.

Was die Zeitdauer der Exemtion anlangt, so ist für den Friedenszustand keine Beschränkung statuiert; wohl aber steht den Offizieren die Steuerfreiheit zu nur während der Zeit der Mobilmachung, zu rechnen nach vollen Monaten. An Stelle des Mobilisierungsbegriffs tritt in Pr. ff., S.-A. die Zugehörigkeit zu einem in der Kriegsformation befindlichen Teile des Heeres und der Marine, die im wesentlichen keine neuen Momente hereinbringt. Sa. § 6 4 fügt hinzu die Zeit, während welcher sie zur immobilen Fußartillerie, zu Ersatzabteilungen mobiler Truppen oder zu Besatzungen im Kriegszustande befindlicher Festungen gehören. Auch hier soll Anfang und Dauer der Dienstleistung innerhalb eines Monats nicht zur Kürzung des Monatsbetrags führen. Desgleichen He. Art. 6 5. Wenn Lü. § 3 6 sagt: „Der Anspruch

auf Freilassung des Militäreinkommens steht auch den mit Inaktivitätsgehalt entlassenen, den zur Disposition gestellten und mit Pension verabschiedeten Angehörigen des Heeres und der Marine zu, solange dieselben während der Dauer der Mobilmachung sich im aktiven Dienste befinden", so erscheint das ganz selbstverständlich und folgt aus dem Mobilmachungsbegriff. Es soll ja auch in Friedenszeiten nicht von Bedeutung sein, ob die Militärperson dem aktiven Heer oder dem Beurlaubtenstand angehörig ist. Eine eklatante Vergrößerung des Personenkreises existiert in Oe. Nach § 154 6 7 sind die Aktivitätsbezüge nicht nur der Mannschaft der bewaffneten Macht, sondern auch der Offiziere und der Seelsorger, die auf die Dauer der Mobilität aus dem Militäretat fließenden Dienstbezüge nicht nur aller Militärpersonen, sondern auch der während der Mobilität bei der Militärverwaltung zur Dienstleistung eingeteilten Zivilpersonen frei. Bezüglich der ersteren Ausdehnung ist jedoch wohl zu bemerken, daß infolge der besonderen Bestimmungen über Dienstbezüge, § 223, der endliche Erfolg nicht der einer effektiven Steuerfreiheit ist.[1])

Auch in materieller Hinsicht ist man in den Bundesstaaten über das dictum des Reichsgesetzes hinausgegangen und hat wie in Ba. Art. 6 4, Bre. § 3 e, Ha. § 2 3 4 auch die Militärpensionen der Militärpersonen aus der Klasse der Unteroffiziere und Gemeinen mit der gleichen Ausnahmestellung bedacht, Ha. überdies noch die Pensionierten und Witwen des vormaligen Hamburgischen Militärs, was offenbar keine prinzipielle Stellungnahme bedeutet, sondern nur in lokalen historischen Rücksichten seinen Grund hat. Allerdings werden auch die sonstigen Einkommensbezüge von Personen des Soldatenstandes meist bis zu einer gewissen Höhe auf gleichen Boden gestellt. Allein damit verläßt man das Gebiet der objektiven Steuerbefreiung. Hier beginnt schon die subjektive Freiheit. Der Grund für die Ausnahmestellung liegt nicht in dem Charakter der Bezüge als solcher, wie bei dem Militäreinkommen, sondern in der Person des Empfängers. Sie werden an der geeigneten Stelle Würdigung finden.

Die prinzipielle Prüfung ergibt ungefähr folgendes: Als reine Ausnahme ist anzusehen die Freilassung des Militäreinkommens in der Friedenszeit. Die Ausübung des Kriegshandwerks im Frieden ist ein Beruf wie jeder andere; es sollte also auch das

---

[1]) Die Besoldungssteuer wird von jährlichen Beträgen von 3200 fl. an erhoben.

Einkommen daraus der Steuer unterliegen. Wenn man sich zur Begründung der Ausnahme auf die historische Ueberlieferung [1]) stützt, wie sie sich besonders in dem alten deutschen Satz ausdrückt: „Was dienstbar ist, ist nicht zinsbar", so dient das höchstens zur Erklärung des Zustandes, würde auch für die Befreiung anderer Dienstbezüge sprechen; wie z. B. der Gensdarmen und andrer Personen in gleicher Stellung, wogegen in neuester Zeit [2]) jedoch Front gemacht wird. Hier wirkt das Reichsgesetz als Fessel. Effektiv fällt die Ausnahme nicht sehr ins Gewicht, da die Dienstbezüge schon gering bemessen sind, ein großer Steuerausfall nicht zu befürchten ist. Anders lautet die Beurteilung, wenn auch nicht zwingend, für die Zeit der Mobilmachung. Die persönlichen Dienstleistungen, die höchst persönlichen Opfer ersetzen, ja überwiegen die Darbietungen derer, die nicht unmittelbar zur Sicherung des Vaterlandes thätig werden, sodaß nur eine scheinbare [3]) Steuerfreiheit vorliegt. Die Ausnahmezustände an und für sich würden eine Ausnahmestellung rechtfertigen.

c) Einkommen aus gewissen Betrieben.

Gesetz und Billigkeit geben im vorstehenden den Grund dafür, daß diese Einkommensteile außer Betracht bleiben. Im Gegensatz zu den Doppelbesteuerungsgesetzbestimmungen, die keine absolute Steuerfreiheit gewähren, bringen die militärgesetzlichen Vorschriften eine solche mit sich. Von der gleichen Folge der Verkleinerung des Volkseinkommens, wie es steuerlich zu Tage tritt, sind eine Reihe von Bestimmungen begleitet, denen Gründe der Gerechtigkeit, Zweckmäßigkeitsrücksichten, sozialpolitische Erwägungen zu Grunde liegen.

Vor allem rangieren hier etliche Einkommen aus Betrieben, die einer besonderen Besteuerung unterworfen sind. Steuerfreiheit genießen Einkommen aus Betrieben, welche der Eisenbahnabgabe nach dem Gesetz vom 30. April 1873 unterliegen, in S.-M. Art. 6 s, Einkommen aus dem Eisenbahnbetriebe und aus dem zum Eisenbahnkörper sowie zu den Bahnhofsanlagen gehörigen Grundbesitz; vorbehaltlich der nach besonderer gesetzlicher Bestimmung zu entrichtenden Reinertragsabgabe in S.-W. § 8 13.

Danach kommt in Betracht das Einkommen von Personen, die innerhalb des Landes, ohne daselbst einen Wohnsitz oder dauern-

[1]) Württ. Kammer der Abgeordneten. Beilage 197 v. 21. V. 97. S. 52.
[2]) v. Fürth: Die Einkommensteuer in Oesterreich. S. 177.
[3]) F. A. V. 961. Antoni: Die Steuersubjekte.

den Aufenthalt zu haben, lediglich ein Wandergewerbe betreiben, was gerade dieses anbetrifft. So R. j. L. § 4 5; R. ä. L. § 7; A. § 6 7; S.-A. § 4 5 mit dem beschränkenden Zusatz, daß die Befreiung nur für den Fall gelte, daß die Gewerbesteuer vom 13. März 1878 gemäß § 2 des Gesetzes zur Klassensteuer nach dem Gesetz vom 17. März 1868 festzustellen war. S.-M. Art. 6 6 befreit auch das Einkommen aus Wandergewerbe, in Z. 7 unter Anwendung des Gesetzes v. 18. April 1868 die Bergwerksabgaben betr. auch das Einkommen aus dem Betriebe der Dach u. Tafelschieferbrüche und der Farberdengruben. Neben den oft in lokalen Verhältnissen liegenden Ursachen spricht die praktische Schwierigkeit der Erfassung der inländischen, in erhöhtem Maß der auswärtigen Wandergewerbebetriebe für Freilassung und gesonderte Besteuerung. So wird nach Hervorhebung einiger Zweckmäßigkeitsmomente folgendes geltend gemacht: „Zur Einkommensteuer können sie nach der Natur der Sache unmöglich, jedenfalls nicht annähernd richtig, herangezogen werden, da in Ermangelung eines Wohnsitzes im Lande die thatsächlichen Grundlagen für eine zutreffende Erfassung an sich durchaus fehlen und vollends die Merkmale zur Anwendung der Hauptgrundsätze der Einkommensteuer: Minimum, Progression, Schuldzinsenabzug, Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse außerhalb des Landes liegen und daher in zuverlässiger Weise kaum zu erheben sind".[1]) Wenngleich die Schwierigkeiten noch so groß sein mögen, so könnte damit eine Durchbrechung des Prinzips noch nicht am Platze erscheinen, wie dies ja auch in vielen anderen Staaten keine Billigung gefunden hat. Ba. Artikel 7 hat für auswärtige Wandergewerbetreibende eine eigenartige Vermittlung gesucht, in dem das Einkommen daraus für besagte Personen, die eine gewerbliche Niederlassung, einen Geschäftssitz oder einen ansässigen Geschäftsführer nicht haben, der Einkommensteuer nur in der Weise unterliegt, daß der Betrag der gemäß Art. 17 3 4 des Gesetzes v. 25. August 1876 zu erhebenden Taxe so bemessen wird, daß dieselbe außer der Gewerbesteuer auch die Einkommensteuer für den betreffenden Gewerbsbetrieb ersetzt. Diese Bestimmung wie auch das thatsächliche Verhalten der anderen Staaten beweist die Möglichkeit einer annähernd gerechten Besteuerung.

d) Sonstiges.

Sporadisch finden sich noch einige Befreiungen, denen mehr oder minder ein objektiver Charakter zukommt. Hierher gehört

[1]) Württemb. Kammer der Abgeordneten, Beilage 228 vom 24. Nov. 1897. S. 548.

S.-Co Gesetz 1870 § 5: „Witwen und Waisen, welche Pensionen aus einer andern Kasse als der hiesigen Witwensozietätskasse beziehen, sind von der Einkommensteuer in Beziehung auf diese Pensionen ebenso wie die betreffenden Witwen und Waisen bezüglich der aus der hiesigen Witwensozietätskasse zu beziehenden Pensionen befreit." Aehnlich S.-Co. Art. 27 b.; S.-W. § 8 11 nimmt aus die aus der akademischen Witwen- und Waisenkasse oder anderen akademischen Kassen der Gesamtuniversität Jena gezahlten Witwen- u. Waisenpensionen; in Z. 5 erfährt die Befreiung von Pensionen aller Art, Auszügen aus Landgütern, Unfall-, Invaliditäts-, Alters- und Haftpflichtrenten eine Beschränkung, sofern sie jährlich nicht mehr als 200 Mk. betragen. In S.-A. § 4 10 werden die Alters- und Invalidenrenten der Arbeiter überhaupt freigelassen. R ä. L. § 4 h. befreit Witwen und Waisen sowie andere Pensionärs in Ansehen der Pensionen, die sie aus öffentlichen Kassen beziehen, ingleichen Auszügler hinsichtlich ihrer Auszüge aus Landgütern, bis zum Betrag von 150 Mk. Die geringe Zahl dieser Bestimmungen gegen früher bezeugt einen Fortschritt. Das Aussprechen einer Steuerfreiheit hat hier zwei Seiten. Wenn die Pensionen, Renten, die wie jene der Reichsgesetzgebung eine beträchtliche Höhe nicht erreichen, wirtschaftlich Schwachen zufließen, so mag man zustimmen, obwohl man sich nicht wird verhehlen können, daß eine Berücksichtigung solcher Verhältnisse durch ein zureichendes Existenzminimum angemessener wäre. Vermehren solche Beträge aber das Einkommen steuerkräftiger Personen, so sucht man vergebens nach einem sozialpolitischen Grund. Aehnlich verhält es sich bei einem weiteren Bezug, dem S.-W. § 8 6 die gleiche Stellung einräumt. Es ist dies dort das Zinseneinkommen von Einlagen bei Spar- und genossenschaftlichen Darlehenskassen im Großherzogtum, sofern der Betrag der gesamten daselbst angelegten Kapitalien, in deren Zinsenbezugsrechte der Steuerpflichtige sich befindet, nicht volle 500 Mk. erreicht. In R. ä. L. § 4 d. beträgt das Maximum 600 Mk. Nach der geringen Verbreitung dieser Bestimmung läßt sich schon ihre prinzipielle Richtigkeit bemessen. Es ist anzuerkennen, daß eine Freilassung geeignet ist, den Spartrieb zu fördern, daß die Benutzung von Sparkassen überwiegend Sache der minderbemittelten Bevölkerung ist. Allein es ist höchst fraglich, ob bei Annahme des Gegenteils der Sinn für Kapitalbildung verloren geht, wie andererseits kein Zweifel besteht, daß auch Wohlhabende an den vorhandenen Sparanstalten teil nehmen können, wenn auch die Mehrzahl eine erträgnisreichere Anlegung vorziehen dürfte. Es tritt noch hinzu der Mißbrauch, der mit

Sparkassen getrieben werden kann. Daher das primäre Resultat, daß eine prinzipielle Begründung für eine Ausnahme nicht gegeben ist. Eine Privilegierung aus sozialpolitischen Gründen vermag eine praktische Berechtigung dann nicht zu haben, wenn ein auskömmliches Existenzminimum vorhanden ist. Wenn man nun aber einmal die Spareinlagen ungleich behandeln will, so ist doch klar, daß das niedrige Zinserträgnis eines so kleinen Kapitals auf die Veranlagung kaum einen Einfluß zu üben vermag, ganz abgesehen davon, daß die Beträge nur schwer zur sicheren Versteuerung gelangen, einmal in Folge des Umstandes, daß die Pflichtigen selbst in Folge des Gutschreibens der Zinsen sich über die Höhe der Summe in Unkenntnis befinden, weiter aber auch wegen Mangels geeigneter Handhaben zur Ermittelung dieses Einkommens auf Seiten der Behörden.

Isoliert ist die Außerachtlassung des Sterbequartals bei Feststellung der Steuerpflicht in Ba. Art. 6 6; He. Art. 9 3. Die Würdigung hat sich anzuschließen an jene der Witwen und Waisenpensionen, da trotz Verschiedenheit des Wesens der Zweck der einheitlich gleiche ist.

Den Abschluß bilden die auf Grund gesetzlicher Vorschrift den Kriegsinvaliden gewährten Pensionserhöhungen und Verstümmelungszulagen sowie die mit Kriegsdekorationen verbundenen Ehrensolde. Derartige Vorschriften finden sich in Pr. § 6; S.-A. § 4 10; He. Art. 6 8; S.-W. § 8 4; Li.-De. § 2 4; Brau. § 6 4. Ueber eine prinzipielle Berechtigung wird hier nicht gestritten. Es wird sich wohl niemand finden, der aus Grundsätzen der Doktrin den Dank des Vaterlandes, der sich in vielleicht etwas dürftiger Gestalt denen, die in Not geraten, die das Beste, was sie hatten, dem Vaterland geopfert haben, gezeigt hat, je bemäkeln möchte.[1]) Oe. § 15, 4 5 ergeht sich im Detail.

2. Nach der Höhe des Einkommens.

Es gibt nicht nur eine Begrenzung der Steuerpflicht, bei der man ausgeht von der Art einzelner Einkommensbezüge, sondern eine objektive Steuerbefreiung auch in Hinsicht auf die Höhe des Gesammteinkommens.[2]) Die Praxis ist sich über die Notwendigkeit einer solchen Maßregel mit Majorität einig; nur die Ausdehnung zeigt ein wechselvolles Bild. Die Einkommen sind frei bis 600 fl. in Oe. § 155 1; bis 900 Mk. in Pr. § 5; Brau. § 5; Ha. § 2 1;

[1]) Annalen des Deutschen Reichs 1894. S. 236. Strutz: Die preußische Steuerreform.

[2]) F. A. V. 930. Antoni: Die Steuersubjekte.

bis 600 Mk. in S.-M. § 6 5; A. § 6 5; Lü. § 4; Bre. § 3 a.; bis 500 Mk. in Ba. Art. 6 7; He. Art. 48; bis 450 Mk. in S.-A. § 19; bis 400 Mk. in Sa. § 6 8; bis 300 Mk. in Schw.-So. § 6 4; Li.-De. § 2 7; Sch.-Li. § 6; bis 15 Mk. in R. ä. L. § 5. Eine Steuerfreiheit fehlt in R. ä. L. § 6; Schw.-Ru. § 14; O. Nov. 91 Art. 3; S.-W.; S.-Go; S.-Co. Sie alle beschränken sich auf den Fall thatsächlicher Unvermögendheit. Diese Freilassung ist eine relative, verschieden nach Zeit und Ort, mit der ein labiler Faktor in die Gesetzgebung gekommen ist, der dem Pflichtigen nicht gleich einem präzisierten Rechte gelten kann. An sich besteht für das kleine Einkommen kein Anspruch auf Exemtion von der Steuer. Dieser kann erst erhoben werden, wenn man das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sich zu eigen gemacht hat. Ist das Einkommen quantitativ so gering, daß mit ihm nur das Notwendigste zum Leben bestritten werden kann, so ist klar, daß gegenüber dem Befehl des Staates, Steuern zu leisten, der Selbsterhaltungstrieb die natürliche Grenze für den Gehorsam abgeben würde. Nun aber ist es doch Aufgabe des Staates, zu unterstützen und zu fördern. Eine Freilassung erscheint darum nicht allein billig, sondern sogar notwendig. Dazu könnte man noch folgende Erwägung anstellen. Wenn der Staat sein Interesse verfolgt, die Wohlfahrt der Bürger zu sichern, so wäre es doch geradezu thöricht, als richtig etwa den Standpunkt zu vertreten, daß der Staat das, was er mit der einen Hand unter dem Namen der Steuer erhebt, mit der andern als Armenunterstützung zurückerstatten solle. Zu einem gleichen Resultat aber würde man gelangen, wenn man die Forderung unter dem Gesichtspunkt der Opfergleichheit prüfen würde. „Das Opfer, welches die Steuer auferlegt, wenn sie den notwendigen Lebensunterhalt verkürzt, ist gegenüber dem, welches die Besteuerung entbehrlicher Lebensbedürfnisse verursacht, nicht blos größer, sondern ganz inkommensurabel.“[1])

Auch über das nackte Existenzminimum hinaus[2]) muß an diesem Gesichtspunkte festgehalten werden, ist es doch eine bekannte Thatsache, daß die indirekten Verbrauchssteuern schon eine mehr als genügende Besteuerung der kleinen Leute mit sich bringen, ja eine umgekehrte Progression darstellen. Wenn es aber richtig ist, daß schon auf diesem Wege die Steuerkraft entsprechend herangezogen wird, so überschreitet die direkte Besteuerung das Maß des Zu-

[1]) Dazu: Robert Mayer, S. 290 ff.
[2]) Württemb. Kammer der Abgeordneten, Beilage 197. S. 27 ff.

läſſigen. Ein Ausgleich liegt alſo ſehr nahe und der würde geſchehen durch Freilaſſung des wenig ſteuerkräftigen Einkommens. Das Gegenteil führt zu Folgen, die direkt Ausfluß unwirtſchaftlicher Gebahrung genannt werden müſſen. Kann, wie für den Elenden und Armen, hier auch nicht mit dem älteren und ſtärkeren Recht des Menſchen auf ſein Daſein gekämpft werden, ſo heiſcht doch die Gerechtigkeit Schonung. Geht der Staat rigoros vor, ſo findet er zweierlei Pflichtige. Der eine unternimmt es ſelbſt, ſeiner Pflicht zu genügen, mit Aufbietung aller Kraft. Dieſer muß der Ausbeutung anheimfallen. Der andere verfällt der Exekution und trägt die Koſten außer dem durch den verſteigerungsweiſen Verkauf herbeigeführten Wertverluſt. Geſchädigt iſt aber auch der Staat, wenn man annimmt, daß jedes wirtſchaftliche Können beim Exekutierten verſiegt iſt. Jedoch auch ohne dieſe Unterſtellung verbietet es die Schwierigkeit, Koſtſpieligkeit, Läſtigkeit der Veranlagung und Erhebung tauſender und hunderttauſender Kontribuenten, nur das abſolut freie Einkommen zu reſpektieren; der Erfolg würde den Aufwand an Zeit, Geld und Mühe nicht lohnen.

Die Gegner operieren hauptſächlich mit drei Einwendungen, deren erſte dahin geht, das Zahlen der Steuer ſei von Nöten, damit dem gewöhnlichen Mann das Bewußtſein ſeiner Zugehörigkeit zum Staat erhalten bleibe. Daß dieſer Zweck auch durch die andern Steuern erreicht wird, dafür ſorgt das heutige Parteigetriebe. Die anderen Einreden halten ſich an vorkommende Acceſſorien der allgemeinen Einkommenſteuer. Es wird von der Zahlung derſelben häufig das Wahlrecht oder ſonſt ein politiſches Recht abhängig gemacht; Befreiung könne hier politiſche Majoriſirung durch die Wohlhabenden bedeuten. Wie wenig ſtichhaltig dies iſt, beweiſt die Praxis, die dem drohenden Uebel wohl zu ſteuern weiß. S.-A. beſtimmt z. B. in § 16 3, daß bei allen zu den erſten beiden Steuerſtufen veranlagten Perſonen unter unveränderter Fortdauer ihrer politiſchen Rechte und Verpflichtungen im Staat und in der Gemeinde die Einkommenſteuer unerhoben bleibt. Pr. § 76 77 hat ein gemiſchtes Verfahren gewählt, je nachdem es ſich um Wahl- und Stimmrechte in den öffentlichen Verbänden oder in Stadt- und Landgemeinden handelt. Für den erſteren Fall hat es zur Anwendung gebracht die Veranlagung auf Grund fingierter Normalſteuerſätze, für den letzteren Fall hat es einen Steuerſatz von beſtimmter, an das alte Verfahren ſich anlehnender Höhe ſtatuiert. Ha. endlich überläßt in § 22 es der freien Wahl der Bürger, ob ſie ſich durch Entrichtung der Ein-

kommensteuer nach Gesetz vom 7. III. 81 ihr Wahlrecht erhalten wollen. Die ersteren Modi dürften der Verwendung eines alten Gesetzes zweifellos vorzuziehen sein. Auf den Staatssteuern basiert oft die Kommunalbesteuerung. Ist die Grenze der Steuerfreiheit zu hoch hinaufgerückt, so können nach dem Maßstab der Einkommensteuer die Lasten nicht verteilt werden, vor allem in Gemeinden oder in andern öffentlichen Verbänden, in welchen Steuerpflichtige mit einem höheren Einkommen gar nicht oder nur in verhältnismäßig geringer Zahl vorhanden sind. Die Schwierigkeit läßt sich dadurch beheben, daß man die von der Staatssteuer Befreiten nach fingierten Normalsteuersätzen veranlagt, wie Pr. § 74, S.-A. § 16 3, R. ä. L. § 50 oder daß man sie direkt nach der Abstufung ihrer wirtschaftlichen Lage mit Jahressteuersätzen einschätzt, wie S.-M. Art. 71.

Nach Zerstreuung solcher Bedenken wird man sich ungesäumt das zu eigen machen können, was H. Schmidt[1]) zusammenfassend als das Resultat seiner Untersuchung bezeichnet hat: „Das steuerfreie Existenzminimum erscheint als die notwendige Konsequenz des in einem höheren, wahrhaft ethischen Standpunkte begründeten Prinzips der Besteuerung nach der wirklichen Leistungsfähigkeit, als der materielle Ausdruck für diesen höheren ethischen Maßstab, als das Mittel zur annähernden Erreichung einer wahrhaft gerechten, opfergleichen Besteuerung."

Zweckmäßigkeitsgründe sind es vor allem, die bei Beurteilung der Frage, wie weit man in der Freilassung kleinen Einkommens gehen soll, eine Rolle spielen. Wie jeder zahlenmäßigen Bestimmung haftet auch der Benennung einer unteren Steuergrenze etwas Willkürliches an. Wie hoch das notwendige Existenzminimum zu bemessen sei, darüber könnte noch Einigung erzielt werden. Schwierig aber ist, daß das Maß nicht das des sog. standesmäßigen Unterhalts sein kann. Schon aus diesem Gesichtspunkt ergibt sich die Notwendigkeit einer Durchschnittsberechnung. Im einzelnen hängt die Höhe ab vom Maß des allgemeinen Wohlstands, der Verteilung des Volkseinkommens, Gestaltung der übrigen Besteuerung, der Finanzlage ab. Im großen und ganzen wird man für eine weitergehende Befreiung als sie besteht, eintreten müssen, wenn einerseits durch Herausfallen ganzer Berufskategorien Einfachheit der Verwaltung herbeigeführt, andererseits den Pflichtigen Sicherung gegen die Nachteile einer mit Notwendigkeit eintretenden summarischen

[1]) H. Schmidt: Die Steuerfreiheit des Existenzminimums. S. 73.

Behandlung garantiert werden soll.[1]) Wohl ohne Ueberhebung heißt es im Ausschußbericht Oe.: „Der Forderung der Sozialpolitik ist in Oe. thunlichst Rechnung getragen, indem thatsächlich die städtischen industriellen Arbeiter, die kleinen Bauern, die Handwerker, die unteren Beamten steuerfrei bleiben."[2]) Die Tendenz geht auch allgemein auf ein höheres Minimum hinaus, unterstützt durch das Streben nach Anpassung an die nachbarlichen Verhältnisse.

Die vorgeführten Steuerminima bilden bei mehreren Staaten nur die Regel; bald findet sich eine Ausdehnung, bald ein Zusammenschrumpfen der Steuerfreiheit, wozu jeweils die Verhältnisse des Steuersubjekts die Veranlassung geben. Insofern kann von einer Beweglichkeit des Beginns der Steuerskala gesprochen werden. Ausnahmslos ist die Grenze inne gehalten in Pr., Brau., Li.-De., Oe., Ba., A., Lü., Ha., Bre., Sch.-Li., gegenüber physischen wie juristischen Personen. Daß für letztere die oben angeführten Gründe eine kategorische Forderung der Freilassung nicht nach sich ziehen, liegt auf der Hand.

Steuerbefreiungen nach Art und Größe des Einkommens können zusammentreffen. Sie sind gleichwertig und nicht konsumiert etwa das eine das andere. Die Folge ist, daß in solchen Fällen das Existenzminimum eine Erweiterung erfährt, der keine Schranke Halt gebieten würde, wenn nicht hie und da auch für die einzelne Bezugsgröße eine Grenze bestände. Einem solchen doppelten Existenzminimum ist zu widerraten; denn es widerspricht der Gleichheit der Besteuerung, da so und so viele Gleichgestellte diese Wohlthat nicht genießen, am allermeisten aber, wenn man sich ein solches Minimum etwa verschaffen kann, wie bei Spareinlagen.

Wenn man von einer objektiven Steuerfreiheit handelt, so mag man sich auch einmal dem andern Pol zuwenden: der objektiven Doppelbesteuerung. Diese ist nur dann vorhanden, wenn dasselbe Einkommen von derselben Steuergewalt mehrmals je voll angefaßt wird. Darin liegt eine Ignorierung des Prinzips der Besteurung nach der Leistungsfähigkeit. Nicht absolut aber ist sie zu verwerfen, wenn sie nur scheinbar vorhanden ist. Das ist der Fall des Einkommens der Aktiengesellschaft und der der Dividende; daß sie nur eine scheinbare ist, beweist die nicht zu leugnende Thatsache größerer Leistungsfähigkeit. Der Modus rechtfertigt sich aus steuertechnischen Gründen. „Die Steuerkunst kann sich der Vor-

---

1) Annalen des Deutschen Reichs, 1877. S. 690 ff. — Burkart: Die bestehenden Einkommensteuern.

2) 1041 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Abgeordnetenhauses. S. 196.

teile der Konzentrationseinsteuerung einem nachher so sehr zerfließenden Objekte gegenüber nicht begeben".[1]) Die zahlreichen Beziehungen und Wirkungen dieser Frage werden später erledigt werden.

§ 5. Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens

Die Aufgabe ist, zu zeigen, in welcher Weise die Einnahmen und Ausgaben zu Grunde gelegt werden müssen, um in concreto das steuerbare Einkommen zu erhalten. Die Aufgabe zergliedert sich in zwei Teile. Im ersten handelt es sich um rechnerische Operationen, zu denen das innere Wesen der einzelnen Posten den Anstoß gibt. Als das sekundäre tritt eine Summierung von Einzeleinkommen hinzu, bis endlich der gesetzliche Begriff des Einkommens brauchbar vorliegt.

a) In sachlicher Hinsicht.

Zunächst ist vorauszuschicken, daß das Einkommen sich auf ein Jahr bezieht, Einnahmen und Ausgaben in gleicher Weise zu behandeln sind. Hievon aber treten Modifikationen ein. Dem Ideal der Einkommensbesteuerung entspräche es, die Steuer vom thatsächlich sich ergebenden Einkommen zu erheben. Nun aber entsteht wohl in allen Fällen eine Gewißheit über die Höhe desselben erst mit Ende des Jahres, für das die Steuer gezahlt werden soll. Wenn nun, was das einzig richtige ist, die Steuer nicht als eine nachträgliche Zahlung erscheinen soll, ferner die Veranlagung naturnotwendig an den Anfang des Steuerjahres fallen muß, so ist klar, daß eine Scheidung der einzelnen Posten vorgenommen werden muß. Die feststehenden Einnahmen sind ohne weiteres nach ihrem Betrag für das Steuerjahr, ihrem Betrag nach unbestimmte oder schwankende Einnahmen nach dem Durchschnitt der drei der Veranlagung unmittelbar vorangegangenen Jahre zu berechnen. So lautet wenigstens die überwiegende Regel, in Pr. § 10 1; S.-M. Art. 12 1; Brau. § 10 1; Schw.-Ru. § 8 1_2; Li.-De. § 6 1; Schw.-So. § 12 1; R. ä. L. § 8 3; S.-A. § 9 1_2; Ba. Art. 12 1_2; He. Art. 15. Eine Mittelstellung nimmt Sa. § 16 ein: „Feststehende Einnahmen sind nach ihrem Betrag zu Zeit der Einschätzung, schwankende in der Regel nach dem Betrag in dem der Einschätzung unmittelbar vorausgegangenen Kalenderjahre anzunehmen." Die 3. Kategorie bildet Oe. § 156: „Feststehende Einnahmen sind mit dem Betrage, den sie im letzten dem Steuerjahre vorangegangenen Jahre thatsächlich erreicht haben, ihrem

[1]) Schäffle: Steuern. Bes. Teil. § 94.

Betrag nach unbestimmte oder schwankende Einnahmen, dagegen nach dem Durchschnitt der letzten drei Jahre in Besteuerung zu ziehen". Ebenso Ha. § 5 1; Lü. § 8 1_2; Bre. § 6 1 Nov. 80 jedoch mit Beschränkung der letzteren Bestimmung auf solche Personen und Gesellschaften, welche kaufmännische, den Bestimmungen des Handelsgesetzbuches entsprechende Bücher führen müssen. Endlich O., S.-Go., S.-W., R. j. L. gehen erst bei Behandlung der einzelnen Einkommenszweige auf diese Frage ein.

Die Steuer nach dem Ergebnis des vorhergegangenen Jahres wurde oben als prinzipiell unrichtig abgelehnt. Vom praktischen Gesichtspunkt aber ist hinzuzufügen, daß das Resultat der vergangenen Periode unwillkürlich die Pflichtigen beeinflussen wird. Wenn dazu noch etwas zum Lobe dieses Modus gesagt werden soll, so wäre es das, daß gerade hier eine gleichheitliche Behandlung der verschiedenen Bezüge durchführbar ist. Nach den Motiven zur Oe.[1]) Pers.-Einkommensteuer wohnt der Besteuerung nach dem im Vorjahre erzielten Betrag der weitere Vorteil inne, daß auf diese Weise dem Steuerpflichtigen ermöglicht wird, in seinen Bekenntnissen zur Pers.-Einkommensteuer dieselben Beträge einzusetzen, die er zur Besoldungssteuer oder Rentensteuer, unter Umständen zur allgemeinen Erwerbsteuer einzubekennen hat. Mit der Differenzierung kommen Schwierigkeiten für die Pflichtigen wie für die Behörden.

Naturgemäß richtet sich die Gegnerschaft gegen den dreijährigen Durchschnitt. Man imputiert ihm von vorneherein die allzu nahe liegende Möglichkeit zu Schiebungen und unlauteren Prozeduren, vor der das Streben nach Vorteil nicht zurückschrecke. Die Deduktion geht dahin, daß zu gewärtigen sei, daß man sich zu seinen Gunsten entweder feststehende oder schwankende Einnahmen verschaffe. Andere verfechten einen doktrinären Standpunkt und machen geltend, daß die Durchschnittsberechnung ein Attribut der Ertragssteuern sei, aus denen man doch herauskommen wolle. Man hantiert a priori mit einer Fiktion, welche die Steuer nach der Leistungsfähigkeit illusorisch macht. Der Pflichtige zahlt eben eine seiner Steuerkraft nicht entsprechende Abgabe im betreffenden Jahr, sei es nun mehr oder weniger. Die praktischen Bedenken gipfeln ungefähr darin, daß es, wenn es schon nicht leicht ist, die Einnahmen des Vorjahres zu berechnen, noch schwieriger sein wird, den Durchschnitt gar dreier

[1]) 380 der Beilagen zu den stenogr. Protokollen des Abgeordnetenhauses. XI. Session. 1892. S. 85.

zurückliegenden Jahre zu berechnen. Es wird die Forderung erhoben, daß die Erträgnisse einer aufsteigenden Bewegung sobald wie möglich dem Staat nutzbar zu machen sind. Auf letzteres glaubt man namentlich vom Standpunkt der Progression aus verweisen zu müssen. Vereinzelt wird auch die Ansicht kundgegeben, daß große Schwankungen die Ausnahme bilden und doch nur für solche besonderes Verfahren stattfinden kann. Bei all den kritischen Ausstellungen wird der einzuschlagende Weg nicht gezeigt. Gegen die Versteuerung des vorjährigen Ertrags sprechen dieselben prinzipiellen Erwägungen. Es bleibt also faktisch nur die Berechnung nach dreijährigem Durchschnitt zur Feststellung der schwankenden Einnahmen. Dieser ist richtig aus praktischen Gründen für den Steuerpflichtigen, da er einen Ausgleich der Schwankungen mit sich bringt, nicht minder wie für die Staats- (noch mehr für die Gemeinde-) Kasse, die dann in der Lage ist, mit gleichmäßigen Einnahmen zu rechnen. Vielleicht kann der Durchschnitt einen sichereren Maßstab für die Leistungsfähigkeit abgeben; indem das Einkommen erst nach und nach berücksichtigt wird, kann er Härten, die eine abrupte Verringerung der Steuern mit sich bringen würde, vermeiden.[1])

Als feststehende Einnahmen können solche erachtet werden, die nach Bestand und Betrag sicher sind. An eine absolute Sicherheit ist hiebei nicht zu denken; die rechtliche Sicherheit kann nicht genügen. Die wirtschaftliche Sicherheit muß hinzutreten. Es wird also der sicher zu erwartende Betrag des ganzen Steuerjahres in Betracht gezogen. Allein in Ba. Art. 12 1 die singuläre Bestimmung, daß die Grundlage das steuerbare Jahreseinkommen des Pflichtigen nach dem Stand seiner Einkommensverhältnisse am 1. April des Jahres, in welchem er zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist, bildet. Ein solcher Normaltag hat aber zwei Seiten. Er ist oft unerläßlich zum Beweis des dolus im Strafverfahren. Er ermöglicht aber auch Schiebungen zu Gunsten des Pflichtigen. Der Vorteil, den die Bemessung des Einkommens nach dem Stande der Einkommensverhältnisse an einem bestimmten Tag hat, wird wieder aufgewogen durch die Unsicherheit der Grenze zwischen fest und schwankend. In dubio wird der Pflichtige der Berechnung de praeterito zuneigen, sei es nun, daß er das vergangene Jahr, sei es, daß er einen Durchschnitt zu Grund legt.

[1]) Ueber die ganze Frage: Württ. Kammer der Abgeordneten Beilage 197. S. 68 ff. — Württ. Kammer der Standesherren, Bericht der verstärkten Finanzkommission, S. 18 ff. — 1041 der Beilagen zu den stenogr. Protokollen des österr. Abgeordnetenhauses. XI. Session. 1895. S. 196, 197.

Von den oben genannten generellen Bestimmungen werden Ausnahmen gemacht. So läßt Sa. § 18 4 21 5 bei Berechnung des Einkommens aus nicht verpachteten landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich benutzten Besitzungen den im Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre erzielten Reinertrag maßgebend sein, ebenso bei Berechnung des Einkommens aus Handel, selbständigem Gewerbebetrieb und Pachtungen. Es finden sich also drei Modi daselbst. Ebenso in S.-M, das in Art. 15 2 Zinsen und Renten, die nicht regelmäßig unverkürzt eingehen oder die, wie bei Dividenden aus Aktienunternehmungen, jährlichen Schwankungen unterliegen, nach dem Vorjahr in Ansatz bringen läßt. Wörtlich in Schw.-Ru. § 10 2.

Die Staaten, die erst im Detail auf die Berechnungsart eingehen, stellen sich zur Frage folgendermaßen. S.-W. § 32 1: „Bei Aktien und anderen Kapitalanlagen, welche keinen gewissen gleichmäßigen Jahresertrag gewähren, ist der Abwurf, welcher von diesen Anlagen im letztverflossenen Kalenderjahre gezogen worden ist, der Anmeldung zu Grunde zu legen." Nach § 53 4, 54 1 ist bei Einkommen aus nicht verpachteten oder vermietheten Besitzungen, Handel, Gewerbe, Arbeit und gewinnbringender Beschäftigung — soweit schwankend — der Durchschnitt zu ziehen. S.-Go. § 8 2; § 7 3 4; § 9 2 3 verfährt analog. Ebenso R. j. L. § 12 3, 11 3 4; § 13 2 3. Wo nichts bestimmt ist, tritt die Veranlagung nach dem Jahresbetrag ein. O. Art. 7 4 3 läßt bei schwankenden Erträgen des Kapitalvermögens das Vorjahr entscheiden, Art. 7 5 b. bei unbestimmten Einnahmen aus Handel, Gewerbe und Pachtungen nach bestem Ermessen den Anschlag machen, sonst aber den Jahresertrag maßgebend sein. Bezüglich der Veranlagung von Aktien wird der Vorwurf erhoben werden können, sie sei ungerecht gegenüber dem Käufer, der vielleicht eine ganz niedere Dividende bezieht. S.-W. § 32 1 begegnet dem durch die Vorschrift, daß für derartige Einnahmen, welche der Steuerpflichtige bis dahin noch nicht bezogen hat, der mutmaßliche Jahresertrag in Ansatz zu bringen ist. Alles in allem ergibt sich, daß auch durch das Eingehen bei den einzelnen Einkommenszweigen auf die Art der Berechnung nicht viel mehr gewonnen wird.

Das steuerpflichtige Einkommen der Aktiengesellschaften erfährt besondere Erwähnung in Pr. § 10 1; Brau. § 10 1; Li.-De. § 6 1 wo ausdrücklich der 3jährige Durchschnitt in Ansatz gebracht wird. Bei den Hansastädten und da, wo nichts bemerkt ist, gelten die Grundsätze, die bei Einkommen aus Handel und Verkehr zur Anwendung zu kommen haben. He. Art. 15 2 bestimmt folgendes:

„Das steuerbare Einkommen der Aktiengesellschaften u. s. w. ist jeweilig nach den Ergebnissen des letzten Verwaltungsjahres, dessen Abschluß zur Zeit der Veranlagung stattgefunden hat, in Ansatz zu bringen." In Oe. unterliegen sie nur der Erwerbsteuer.

Feststehende Einnahmen sind nach ihrem Betrag für das Steuerjahr zu berechnen. Wird die Steuer nach dem Ertrag des Vorjahres erhoben, so ist durchweg maßgebend das Kalenderjahr. O. läßt subsidiär das Betriebsjahr gelten. In 3. Linie erst soll nach bester Mutmaßung veranschlagt werden. Sa. § 16 2 statuiert: „Wenn Einnahmen dieser Art noch nicht so lange bestehen, so ist die Zeit ihres Bestehens oder der Stand derselben zur Zeit die Einschätzung zum Anhalt zu nehmen." Lü. § 8 2 läßt für den Fall, daß das Einkommen noch kein Jahr besteht, dasselbe nach dem Verhältnis der Zeit berechnen. Ebenso Ha. § 5 2; Bre. § 6 2. Wenn schwankende Einnahmen aber noch keine drei Jahre bestehen, so sind sie nach dem Durchschnitte des Zeitraums ihres Bestehens, nötigenfalls nach dem mutmaßlichen Jahresertrag in Ansatz zu bringen. So Pr. § 10 2. Gemeint sind stets Betriebsjahre, subsidiäre Kalenderjahre. Brau. § 10 2; S.-M. Art. 12 2; S.-W. § 53 4; A. § 12 2; He. Art. 15 1; Oe. § 156 2; S.-A. § 9 3; R. ä. L. § 8 3; Schw.-So. § 12; Schw.-Ru. § 8 2; Ba. Art. 12 2; Ha. § 5 1 3; Lü. § 8 2; Bre. § 6 3; Sa. § 21 5 legt, falls die fragliche Einnahmequelle noch nicht solange fließt, zuletzt den Stand zu Grunde, welchen das Einkommen zur Zeit der Einschätzung hat. He. Art. 15 kennt nur die Möglichkeit einer Durchschnittsberechnung für den bezüglichen geringeren Zeitraum; R. j. L. dagegen kennt als nächste Möglichkeit nur Schätzung. Ebenso S.-Go.

Soviel aber steht fest, daß trotz aller solcher Zwischenfälle die Kontrole hier erleichtert ist.

Beim 3jährigen Durchschnitt hat sich eine Kontroverse darüber ergeben, ob ein Verlustjahr mit 0 einzusetzen oder von den Gewinnjahren in Abzug zu bringen sei.

In Pr. Ausf. Anw. Art. 5 2; Brau. Ausf. V. § 10; Oe. § 156 6 bilden die bei der Ziehung des Durchschnittes in Betracht kommenden Jahre insoferne eine Einheit, als der Verlust eines Jahres von dem Gewinn der andern Jahre in Abzug gebracht wird. Alle andern Staaten haben das Gegenteil acceptiert. Ha. § 5 1; Sa. Instr. 1878 § 20 1; A. Nov. 90 Art. 3 heben diesen Standpunkt ausdrücklich hervor. Es herrscht, wie über die dreijährige Durchschnittsberechnung, Streit. Bei der Zulassung einer dreijährigen Durchschnittsberechnung ist es nur eine rechnerische Konsequenz, daß etwaige Verluste einzelner Jahre nicht von den

Gewinnen anderer Jahre in Abrechnung kommen, sondern daß die Verlustjahre bei der Durchschnittsberechnung mit 0 in Ansatz gebracht werden. Denn wenn man von der Durchschnittsberechnung absieht und die Steuer getrennt für jedes einzelne Steuerjahr nach dem thatsächlich erzielten Einkommen berechnen wollte, so würde selbst vom Standpunkt wohlwollendster Gerechtigkeit aus demjenigen, welcher in dem einzelnen Steuerjahr anstatt eines Gewinnes einen Verlust gehabt hat, höchstens volle Steuerfreiheit für das betreffende Jahr gewährt werden können.[1])

Der leitende Gesichtspunkt war die Scheidung von Einnahmen und Ausgaben, unter diesem je der feststehenden und schwankenden Posten. Als dritte Verzweigung ergibt sich die der Geld und Naturalbezüge. Die Vorschrift geht im Allgemeinen dahin, die Naturalbezüge und Nutzungen, wenn sie keinen festen Anschlagswert schon besitzen, zu mittleren, also ortsüblichen Preisen anzusetzen, mangels eines solchen Anhaltspunktes auch auf die in der Umgegend geltenden Bewertungen zurückzugehen.

Alle die hier erörterten praktischen Gesichtspunkte verhelfen dazu, die Inkongruenz zwischen wirklichem und steuerpflichtigem Einkommen erträglich zu machen.

b) In persönlicher Hinsicht.

Die Allgemeinheit der Besteuerung ist anerkannt und approbiert. Es könnte nun für jede Person gesonderte Veranlagung eintreten. Gewissen Personen aber mangeln gewisse Fähigkeiten, was die Gesetzgebung veranlaßt, ihnen eine eigene Stellung zuzuweisen. Sie entrichten wohl auch Einkommensteuer, aber nicht unmittelbar, indem der Staat sich nicht direkt an sie, sondern an das Oberhaupt der von ihm wirtschaftlich abhängigen Familie wendet. Damit ist das Haushaltungsprinzip[2]) acceptiert. Alle Gesetze stehen grundsätzlich auf diesem Boden. Der Begriff der Haushaltung unterliegt nun näherer Bestimmung, die in negativer Weise gegeben wird. Es werden Personen, welche mit Gehalt oder Lohn zu Dienstleistungen angenommen sind, sowie Kostgänger, Untermieter und Schlafstellenmieter nicht zu den Angehörigen einer Haushaltung gezählt.

---

1) Hierüber F. A. XIV. 759. Schanz: Die neueste Steuerreform im Herzogtum Anhalt.

2) Württ. Kammer der Abgeordneten Beilage 197 S. 76 ff. — Württ. Kammer der Standesherren S. 38. — 1041 der Beilagen zu den stenogr. Protokollen des österr. Abgeordnetenhauses. XI. Session 1895. S. 48 196. — v. Fürth: Die Einkommensteuer in Oesterreich. S. 178.

Von der Regel des Haushaltungsprinzips gibt es nun Ausnahmen, die eine selbstständige Veranlagung mit sich bringen. Wir unterscheiden dabei das Einkommen der Ehefrau, der Kinder und anderer Angehöriger. Die getrennte Veranlagung der Ehefrau ist in verschiedenen Gesetzen von verschiedenen Voraussetzungen abhängig, von denen die verbreitetste ist, daß die Ehefrau dauernd von dem Mann getrennt lebt. Pr. § 11 1; Brau. § 11 1; S.-A. § 10 1; Li.-De. § 7 1; S.-M. Art. 13 2; Schw.-Ru. § 9 1; Schw.-So. § 13 1 (Zurechnung des Arbeitseinkommens von Familienmitgliedern nur über 300 Mk.); R. j. L. § 8 e. 1 (mit der in § 3 a. zitierten Modifikation); He. Art. 5 1: erfordert dem Wortlaut nach nur ein nicht Zusammenleben, O. nach Art. 4 2; Ausf. V. § 6 eine getrennte Ehe. Andere Staaten knüpfen mehr an das Materielle an. Es ist die Ehefrau selbständig zu veranlagen mit dem Einkommen aus der Nutzung ihres Vermögens und aus ihrem Erwerb, über welches ihr das Recht der freien Verfügung zusteht. So A. § 3; Sa. § 3; R. ä. L. § 6 13. A. verlangt auch Verfügungsrecht über sonstigen Erwerb. In Lü. § 10 1, Bre. § 5 2 wird das Einkommen nicht hinzu gerechnet, wenn es der gemeinschaftlichen Haushaltung nicht zufließt. Ebenso Ba. Art. 4 mit dem Beifügen, daß die Hinzurechnung des aus eigener Erwerbsthätigkeit fließenden Einkommens auf den Fall beschränkt ist, daß dieses besondere Einkommen den Betrag von 500 Mark jährlich erreicht. R. j. L dekretiert eine Ausnahme für den Fall, daß der Mann in Konkurs sich befindet. Oe. § 157 1 3 vereinigt beide Gesichtspunkte: Es wird das Einkommen der mit dem Ehegatten nicht im gemeinschaftlichen Haushalte lebenden Gattin, sowie dasjenige, von dem erwiesen wird, daß es der gemeinschaftlichen Haushaltung nicht zufließt, gesondert besteuert.

Fast noch wechselvoller gestaltet sich die Besteuerung bei dem Einkommen der Kinder und anderen Angehörigen. Sie werden besonders veranlagt, wenn sie ein der Verfügung des Haushaltungsvorstandes nicht unterliegendes Einkommen aus eigenem Erwerb — mit Ausschluß der Beihilfe im Geschäft des Haushaltungsvorstandes — oder aus anderen Quellen beziehen. Pr., Brau., Schw.-So., S.-A. fügt außerdem noch hinzu: Söhne oder Töchter, die land- oder gewerbswirtschaftliche Dienste im elterlichen Hause verrichten. Analog Pr., auch A., Sa., R. ä. L. j. L., He. Art. 5 1, Ba., wenn dem Familienhaupt der Genuß des Einkommens nicht zusteht, mit der oben angeführten Modifikation. Für Lü., Bre., Oe. gilt als Voraussetzung, daß das Einkommen nicht dem gemeinschaftlichen Haushalt zufließt. Für Oe. tritt dazu

die Notwendigkeit der Beweisung. In S.-M., Schw.-Ru. werden die Kinder, welche ein zu ihrem standesgemäßen Unterhalt ausreichendes eigenes Einkommen beziehen, in Li.-De., wenn sie ein der Verfügung des Haushaltungsvorstandes nicht unterliegendes bares Einkommen beziehen, gesondert veranlagt. Ha., S.-W. geben keinen Aufschluß.

Richtig ist jedenfalls der allgemeine Grundsatz, daß man den Familienverband als eine wirthschaftliche Einheit auffaßt und die Steueranforderungen an das Familienhaupt richtet. Die Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit der Steuerkraft wird erst möglich durch Besteuerung nach Wirtschaften. Eine strikte Durchführung der Allgemeinheit der Besteuerung würde ein ganz falsches Bild von den thatsächlichen Verhältnissen geben. Es ständen den einen, die kein Einkommen und keine wirtschaftliche Not hätten, andere gegenüber, die wohl ein Einkommen besäßen, deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit jenem keineswegs entspräche. Dieser Mangel wird gemildert durch die Besteuerung der Haushaltungen. Nun ist aber auch nicht zu übersehen, daß die progressive Besteuerung belastender wirkt, eine individuelle Veranlagung vorteilhafter wäre, da der einzelne Pflichtige öfter der Steuerfreiheit teilhaftig würde. Dazu kommt noch die weitere Betrachtung, daß der Einzelstehende und der Familienvater, die beide nach gleichen Sätzen zu steuern haben, sicher nicht gleich steuerkräftig sind. Familien mit geringem oder mittlerem Einkommen werden unbestritten schärfer herangezogen. Bei ihnen wirkt die Progression am kräftigsten, bei ihnen kommt der Erwerb unfundierten Einkommens seitens Angehöriger am häufigsten vor, vorherrschend bei ihnen ist der Kinderreichtum. Erstere lindert gesonderte Besteuerung; gegen die Besteuerung unfundierten Einkommens, das die Angehörigen erwerben, wirkt die zahlenmäßig begrenzte Zulässigkeit den Hinzurechnung. Die Kinderbelastung wird berücksichtigt durch Gestattung von Abzügen. Die Begünstigung der Heirat an und für sich, für die Wagner[1]) den bekannten Vorschlag gemacht hat, hat nirgends Eingang gefunden.

Was nun die gesonderte Besteuerung anlangt, so herrscht in praxi nichts weniger als Uebereinstimmung, sowohl bei den Ehefrauen, wie bei den sonstigen Angehörigen. Im großen und ganzen ist die Thatsache zu bemerken, daß in den Gesetzen, die eine weitgehende, selbständige Veranlagung zulassen, das Existensminimum ein sehr niedriges ist. Auf die verschiedenen zu Tage tretenden

---

[1]) Schönberg: Handbuch d. pol. Oekonomie. III. S. 312. 7. Aufl.

Auffassungen kann hier nicht wohl eingegangen werden. Prinzipiell muß jedoch nach den obigen Ausführungen für richtig gehalten werden, daß der Nießbrauch und die Verfügungsgewalt an dem Einkommen entscheidend ist; denn nur bei Einheit der wirtschaftlichen Verhältnisse trifft die Zweckmäßigkeit des Haushaltungsprinzips zu. Die bei diesem System noch bestehenden Härten, würden, soweit die Steuergesetzgebung dieselben nicht vermeiden würde, nach den hierüber geltenden Regeln des BGB.,[1]) die in dieser Beziehung dem Pflichtigen günstig sind, jedenfalls gemildert. Der steuertechnische Vorzug des Haushaltungsprinzips, der in eminenter Vereinfachung und dadurch herbeigeführter Beschleunigung des Veranlagungsgeschäftes besteht, käme trotzdem noch als gewichtiges Moment in Betracht.

§ 6. Die Einkommensquellen.

Die einzelnen Gesetze haben eine Unterscheidung des Einkommens nach Quellen, aus denen es stammt, und geben nun detaillierte Bestimmungen darüber, was zu den einzelnen Arten zu zählen ist. Meist ist diese Spezialisierung den Zwecken der Veranlagung und Steuererklärung dienstbar gemacht. Gerade wegen dieser praktischen Beziehung muß die Forderung aufgestellt werden, in der Spezialisierung möglichst weit zu gehen. Es liegt darin eine Erleichterung der Fassion, wenn dem Pflichtigen klar gemacht wird, was alles zu seinem Einkommen gehört; es ergiebt sich daraus auch die Möglichkeit der Prüfung einer Fassion auf annähernde Richtigkeit. Ganz wird das Gesetz diese Aufgabe nicht erfüllen können; die Verordnung hat hier supplierend einzugreifen. Die Forderung muß von neuem erhoben werden, wenn man die spätere Aufgabe des Gesetzes ins Auge faßt, die darin besteht, auch die Art des Einkommens neben seiner Größe im Steuermaß zum Ausdruck gelangen zu lassen. Die jetzigen Gesetze sollen die Möglichkeit der künftigen vorbereiten, denn man muß erst einen Ueberblick über den Umfang fundierten, halbfundierten, nicht fundierten Einkommens haben, wenn man es steuerlich berücksichtigen will.

Die meisten Gesetze haben eine Verteilung der Einkommensquellen vorgenommen, so Pr. § 12–16; Li.-De. § 8—12; Brau. § 12—16; S.-A. § 11—15; He. Art. 15—19; Sa. § 17—22; S.-M. Art. 14—18; S.-W. § 9, 26—34, 53—60; Schw.-Ru. § 10—14; Ba Art. 2; Oe. § 163—172; R. ä. L. § 8—17;

[1]) BGB. a) § 1363, 1365—1370, 1418—1420, 1440, 1486, 1526. b) § 1649—1651, 1626, 1661, 1662, 1678—1681.

einige haben eine Dreiteilung acceptiert, so S.-G., S.-Co. § 6—10; O. Art. 7; Schw.-So. § 14—18; R. j. L. § 10—14. Endlich die dritte Kategorie, die Hansastädte, führen eine Reihe Posten enummerativ auf. Unter einander ergeben sich, nicht nur zwischen den Gruppen des Gesetzes, manche Verschiedenheiten. Die vier je in sich abgeschlossenen Haupttragsquellen sind Einkommen aus Kapitalvermögen, Grundvermögen, Handel und Gewerbe einschließlich des Bergbaus, gewinnbringender Beschäftigung und Rechten auf periodische Hebungen. Vor allem besteht über die Stellung des Pachtbetriebs große Uneinigkeit. Die meisten Staaten unterstellen ihn dem Gewerbebetrieb; Pr., Li.-De., Brau., S.-A., Ba. haben ihn unter das Grundvermögen eingerechnet, in R. ä. L. gehört er gar zur gewinnbringenden Beschäftigung. Es ist ja richtig: der Betrieb des landwirtschaftlichen Pächters steht anders da als der Landwirtschaftsbetrieb auf eigenen Grundstücken und der Ertrag aus letzteren wieder anders als der aus verpachteten Grundstücken. Es soll also wohl ein Unterschied gemacht werden, aber doch nur unter dem Einkommen aus Grundvermögen.

Die einzelnen Arten des Einkommens zerfallen wieder in Rubriken, deren Zahl mehr oder minder ausgedehnt wird. Es ist nur notwendig, die Grundzüge festzustellen. Zuerst sei das Kapitalvermögen genannt. Es begreift in sich Zinsen, Renten, geldwerte Vorteile aus Kapitalforderungen, soweit solche eben nicht als Teile einer anderen Einkommensart in Rechnung zu bringen sind. Dieses Chaos läßt sich sichten nach gewissen Merkmalen. Nach der in Pr. getroffenen Anordnung fallen unter die erste Gruppe Zinsen aus Anleihen und sonstigen Kapitalforderungen. Das sind Posten, die in ihrer Höhe festzustehen pflegen, natürlich nicht absolut, sondern insofern, als und solange ein fester Zins zugesichert ist. Der Standpunkt ist etwas engherzig, denn er ignoriert, daß wirkliches Einkommen, nicht eine unsichere Möglichkeit die Grundlage bilden soll. Dazu kommt noch, daß man dem Bezüger wohl vertrauen darf, bezüglich öffentlicher Schuldverschreibungen, weil eine Kontrolle möglich, bei privaten, weil man doch auf den guten Willen des Einzelnen meist angewiesen ist. Im Gegensatze zu dieser Gruppe stehen diejenigen Posten, die nicht regelmäßig unverkürzt eingehen oder Schwankungen unterliegen, so Dividenden, Ausbeuten und sonstige Gewinnanteile. In der dritten Gruppe sind solche Zinsen unterzubringen, die in unverzinslichen Kapitalforderungen, bei denen ein höheres als das ursprünglich gegebene Kapital zurückgewährt wird, einbegriffen sind. Die häufigsten Fälle sind unverzinsliche Kaufschillingsziele, diskontierte Wechsel, Schatzscheine, Lotterie-

anleihenslose. In He. Art. 17 soll speziell für das letzte Beispiel überdies noch die Werterhöhung angerechnet werden, die sich aus der Differenz der geringsten Preise in den nächsten Ziehungen für das Jahr ergibt. Hingegen soll allgemein der Verlust an Zwischenzinsen Berücksichtigung finden. S.-W. § 32 läßt bei Losen zu Lotterieanleihen an Stelle des planmäßigen Zinsfußes einen solchen von 4 % zu. Subsidiär würde die Veranschlagung nach einem bestimmten Prozentsatz eher am Platze sein. Für den Fall nun, daß beim Vorhandensein von Kapitalanlagen der Zinsertrag nicht zu ermitteln ist, wird eine bestimmte Größe angenommen. In R. j. L, Li.-De., O.. Ha., Schw.-Ru. beträgt sie 4 %, in Sa. 5 %, in Schw.-So. $3\frac{1}{2}$. In S.-A. und S.-M. die viel angemessenere Bestimmung, daß der landesübliche Zinsfuß in Anwendung zu bringen sei; denn es ist ja die Regel, daß ein Gesetz für die Dauer berechnet ist, der Stand des Geldwerts aber schwankt. Es ist zu bemerken, daß Sa., A., O., ausdrücklich Auszugsleistungen in das Kapitaleinkommen einrechnen. Eine begrenzte Zahl von Gesetzen bildet eine vierte Gruppe und zieht vereinnahmte Gewinne aus Spekulationen abzüglich der etwaigen Verluste heran, so Pr., Brau., Li.-De., Oe.

Das Einkommen aus Grundvermögen zerfällt in drei Rubriken. Die Rechtslage an Grundstücken kann nun die sein, daß jemand als Eigentümer oder sonst dinglich Berechtigter den Ertrag zieht. In zweiter Linie steht der Fall, daß jemand als obligatorisch Berechtigter, Pächter den Boden bewirtschaftet. Endlich das Einkommen des Verpächters, bestehend in Pachtgeld und vorbehaltenen Nutzungen. Das Einkommen aus Grund und Boden umfaßt auch dasjenige aus Gebäuden. Bei dieser Art des Einkommens sind die Naturalgenüsse sehr häufig, die eine Bewertung erfordern. Sonst gilt die Berechnung nach dem Reinertrag auch für die Forstwirtschaft. R. j. L. § 11 6, S.-W. § 53 4, O. Art. 7 3 nimmt einen abweichenden Standpunkt ein. Dabei ist auch Erwähnung zu thun der landwirtschaftlichen Nebenbetriebe, derjenigen Nutzungsart, die die Substanz aufzehrt, nicht minder des Einkommens aus Parks und Hausgärten.

Zwei Möglichkeiten bieten sich bei der Berechnung der Bodenprodukte. Es kann entweder der nach Abzug der Herstellungskosten verbleibende Wert der jährlichen Produktion schlechthin oder auch nur insoweit in Betracht kommen als die Produkte konsumiert oder durch Verkauf ihrer Bestimmung zugeführt worden sind. Bei letzterem Modus besteht die Gefahr, daß durch folgenden Eigentumswechsel gar manches Einkommen der Besteuerung entschlüpft.

Gleichwohl hat Ba. [1]) den letzteren Weg eingeschlagen. Mannigfaltig sind die Bestimmungen, die bezüglich der Dienstwohnungen und naturalen Bezüge öffentlicher Diener gelten, sowie betreffs der Größe der Abnützungsquoten an Häusern. Interessant ist eine diesbezügliche subsidiäre Verfügung Pr. § 15 2, wonach das Einkommen aus Dienstwohnungen nicht höher als mit 15 vom 100 des baren Gehalts in Ansatz zu bringen ist. Der Grund ist zu suchen offenbar in dem Umstand, daß zahlreiche Beamte im Reich und in Pr. Dienstwohnungen erhalten, welche nicht im richtigen Verhältnis zu ihren Gehaltsbezügen stehen, sie also unbillig belastet würden.

Ein eigenartiges Moment ist durch den Begriff des Feldgewerbes zuweilen in das Gesetz gekommen. S.-W. § 56 besagt darüber folgendes: „Bei der Schätzung der Besitzer oder Nutznießer von Grundstücken, welche sie selbst bearbeiten oder bewirtschaften, ist hinsichtlich der Arbeitsrente — des Feldgewerbes — anzunehmen, als ob sie die auf diese Grundstücke verwendete Thätigkeit um Lohn verrichten. Führt er jedoch nur die allgemeine Oberaufsicht über die Bewirtschaftung, so ist derselbe insoweit mit dem Betrag zu schätzen, mit welchem diese Aufsichtsführung zu veranschlagen ist, wenn sie der Bewirtschaftung fremder Grundstücke gewidmet würde. [2]) R. ä. L. § 14 mit der Einschränkung, daß die auf den Grundbesitz verwendete Thätigkeit in dem Fall, wenn der Grund und Boden, welcher bewirtschaftet wird, nicht 25 ar hält, gar nicht, aber in keinem Fall auf eine niedrige Summe als 25 Mk. zu veranschlagen ist. Schw.-So. § 15 2 spricht überhaupt nur von persönlichem Arbeitsverdienst. Sa. Instr. § 52 3 handelt von letzterem nur für den Fall, daß eine pure Schätzung einzutreten hat, mangels jeder ziffermäßigen Unterlage. Wenn diese Bestimmungen einen Zweck haben sollen, so dürften sie nicht so einseitig zur Anwendung kommen, sondern müßten ausgedehnt werden auf den Gewerbsmann, Händler u. s. w.; denn jeder von diesen könnte seine Kraft in die Dienste eines anderen stellen oder fremde Betriebe beaufsichtigen. Zu derselben Forderung muß man aber auch gelangen, wenn man einen tieferen prinzipiellen Grund dieser Maßnahme unterstellt. Es wirken nämlich bei Grundbesitz und Gewerbetrieb Arbeit und Besitz zusammen. Soll nun einmal fundiertes Einkommen stärker belastet werden, so wird man bei dem aus Grundbesitz und Gewerbebetrieb herrührenden Ein-

---

[1]) F. A. III. 797. Lewald.
[2]) F. A. XV. 351. Paulssen: Die letzte Einkommensteuerreform in S.-W.

kommen festzustellen haben, in welchem Verhältnis dieses als Ergebnis der Arbeit und des Besitzes sich darstellende Einkommen als Ertrag der Arbeit und als Ertrag des Besitzes anzunehmen ist. Es hat also diese Maßregel wohl einen Sinn. Aber die Art der Durchführung, die beliebt wird, muß zu Inkonvenienzen führen. Anders ist dies nur bei R. ä. L., das ein Einkommen aus inländischen Grundbesitz als steuerpflichtig nicht kennt.

Die dritte Art des Einkommens ist das aus Handel, Gewerbe einschließlich des Bergbaues. Dabei ist aufmerksam zu machen darauf, daß auch das Einkommen aus Kapital und Grundstücken hierher gerechnet wird, sofern es dem Gewerbebetrieb entspringt, z. B. des Einkommens eines Banquiers, einer Terraingesellschaft. Die Benützung eines Gebäudes für Gewerbszwecke kann hier berücksichtigt werden. Bei der Berechnung des Einkommens ist zu verfahren nach den Gesichtspunkten, wie sie das Handelsgesetzbuch für Inventur und Bilanz aufstellt. Auch bezüglich der Abschreibungen kann auf die Buchführung eines ordentlichen Geschäftsmannes verwiesen werden. Bezüglich des Rhedereibetriebs gibt es Sonderbestimmungen. In O.[1]) Nov. 9[1] Art. 4 § 2, 8 kann bei der Einschätzung sowohl der dem sonstigen Einkommen hinzutretende Gewinn als auch der von diesem Einkommen abzusetzende Verlust der Mitglieder wie auch der Einzelrheder nach Maßgabe des vorjährigen Ertrags der einzelnen Schiffe ermittelt werden. Lü. Anhang 11 bestimmt, daß Aktiengesellschaften, die Rhederei betreiben, von dem Bilanzwerte ihrer Schiffe jährlich 4 % für Abnützung von dem jährlichen Ueberschuß in Abzug bringen können. Diese Positionen rechtfertigen sich alle durch die Eigentümlichkeiten des Geschäftsbetriebes.

In vierter und letzter Reihe stehen Einkommen aus gewinnbringender Beschäftigung, sowie aus Rechten auf periodische Hebungen und Vorteile irgend welcher Art. Kurz es handelt sich hier um ein Erfassen all der Quellen, die bisher nicht untergebracht waren. Es müssen fortlaufende Einnahmen sein; also fällt nicht darunter das Gnadenquartal. Eine große Rolle spielen hier die Naturalbezüge: Dienstkleidung, -wohnung, -ländereien. Wenn wir ferner das Kapitel der Abzüge anschlagen, so ist dies veranlaßt durch den Umstand, daß das Diensteinkommen öfters die Entschädigung für den Dienstaufwand mitenthält, die im festgesetzten Betrag abzuziehen ist. Damit ist nun noch nicht gesagt,

---

[1]) F. A. VIII. 253. Die Einkommensteuergesetzgebung im Großherzogtum Oldenburg und ihre neueste Reform.

daß dieser Betrag auch ausgegeben wird, eine Erwägung, die He. Art. 18 Anlaß gab, zu verfügen, daß nur der in Wirklichkeit verwendete Betrag abzugsberechtigt sei.

Gar ein fünftes Einkommen haben einige Staaten wie Pr., Brau., Li.-De. konstruiert, indem sie ein solches der Aktiengesellschaften ꝛc. annahmen. Hiezu fehlt es nun zweifellos an jeder Berechtigung, da die Aktiengesellschaft lediglich die Form einer Produktionsunternehmung ist.

Hiermit mag die Uebersicht über die Materie der objektiven Steuerpflicht geschlossen werden. Wenngleich zahlreiche Verschiedenheiten, manche Kontroversen zu Tage getreten sind, so wird man doch jedenfalls den Eindruck gewonnen haben, daß die Steuer vom Einkommen, wenn auch nicht die einfachste, so doch immerhin praktisch durchführbar ist, auf keinen Fall aber am Einkommensbegriff selbst zu scheitern vermag.

B. Subjektive Steuerpflicht.

1. Physische Personen.

Die allgemeine Einkommensteuer knüpft sich, als die gesamte Leistungsfähigkeit erfassend, an die Person. Vorzugsweise bei ihr wird das Prinzip der Allgemeinheit zur Geltung und zur Durchführung gelangen. Das erklärt sich vom Standpunkt der Geschichte aus, vom Standpunkt der Gerechtigkeit aus findet es Begründung. Das Subjekt der Steuer ist eine Person. Der Grund der Steuerpflicht ist die Zugehörigkeit zum Gemeinwesen. Die Person muß also in irgend einer steuerlich faßbaren Beziehung zum Staat stehen. Es ist gleich, ob das Verhältnis ein rechtliches oder thatsächliches, ob letzteres ein dauerndes oder vorübergehendes ist. Ohne Belang ist es auch, ob die Beziehung sich äußert im Konsum oder in der Produktion. Die eine Begrenzung der Steuerpflicht wird gegeben durch den Geltungsbereich des Gesetzes, die andere natürliche Grenze bildet die Leistungsfähigkeit. Innerhalb des Staates gibt es nun neben den physischen Personen künstliche Gebilde, sog. juristische Personen, in deren Differenzierung die entwickelte Volkswirtschaft weit vorgeschritten ist. Aber nicht nur die Außenseite beider Personenkategorien, die bei den physischen Personen durch die Staatsangehörigkeit repräsentiert, bei den juristischen überdies in der Form gefunden wird, ist mannigfach gestaltet. Ebenso

vielfältig sind die Verhältnisse der Personen nach ihrer inneren Lage. Verschiedenartiges aber muß verschieden beurteilt werden. Danach richtet sich dann auch die steuerliche Behandlung, die auf steuertechnische Gründe, solche politischer und wirtschaftlicher Art Rücksicht nimmt. Wenn daher eine Steuerbefreiung eintritt, in vollem Umfang oder in beschränktem Maß, so ist das wohl Durchbrechung des Prinzips der Allgemeinheit, aber kein Verzicht auf Durchführurg desselben.

Was die physischen Personen anlangt, so sind die Gesetze mit zwei Methoden der Darstellung befaßt. Die einen haben eine Dreiteilung der Personen nach ihrer rechtlichen Zugehörigkeit vorgenommen und zwar nach Staatsangehörigen, Angehörigen andrer Bundesstaaten und Ausländern. Die andern haben wenigstens der Regel nach eine Zweiteilung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit acceptiert und scheiden zwischen Einwohnern des Staates und Nichteinwohnern. Zur Gruppe der ersteren zählen Pr., Sa, Sch.-L., Schw.-So., S.-W., Hi., Ha., S.-M., S.-A., R. ä. L., Brau., Lü., Oe. Nach rein thatsächlichen Momenten machen ihre Aufstellungen Ba., Li.-Do., R. j. L., Schw.-Ru., A., O., S.-Go., S.-Co., Bre. Unserer Erörterung soll beides zu Grunde gelegt werden. Primär wird in Betracht kommen die Staatsangehörigkeit. Erst in zweiter Linie wird von Bedeutung die wirtschaftliche Zugehörigkeit.

Nach der geschichtlichen Entwicklung bildet sich aus der wirtschaftlich thätigen Bevölkerung der Kern der Bürger heraus. Die eine Eigenschaft, welche die Einzelperson zum Staat in Beziehung bringt, ist eine sehr labile, die andere hat intensiveren Charakter, beide aber können für sich steuerlich relevant werden. Wenn und insoweit die eine zur andern hinzutritt, ist der erste, einfachste und bei noch nicht entwickelten Verhältnissen auch natürlichste Fall der Steuerpflicht gegeben. Nun ist klar, daß heute der Kreis dieser Personen zu beschränkt wäre, bezüglich deren die Einzelstaaten volle Aktionsfreiheit besäßen. Die rechtliche und thatsächliche Bevölkerung decken sich heutzutage sehr wenig und zwar um so weniger, je kleiner der Gemeinschaftskörper ist.

§ 7. Zuständigkeit im Reich.

Gemäß dem Charakter des Deutschen Reichs als Bundesstaat oder wenn man will als Staatenbund, liegt nicht nur ein politisch enges Verbundensein der einzelnen Gebiete vor. Aus der innigen wirtschaftlichen Verschmelzung resultiert wieder eine größere Durchwürflung der Staatsangehörigen. Nachdem die Steuerpflicht sich sowohl an die rechtliche als auch an die wirtschaftliche Zugehörigkeit

heftet, den Umständen nach anzunehmen ist, daß der Staat, dem der Pflichtige angehört in rechtlicher Beziehung, ebenso sein Steuerrecht zur Geltung bringen wird wie der Staat, zu dem er lediglich in wirtschaftliche Beziehungen tritt, so würde die Folge Doppelbesteuerung sein, günstigsten Falls nur hinsichtlich einzelner Einkommensteile. Die Furcht vor solchen Möglichkeiten könnte hier wiederum die Freizügigkeit innerhalb des Reiches in hohem Maß beeinträchtigen, was doch zweifellos der Idee der Einigung im Bundesstaat widerspricht.

Zu verhüten, daß die im Freizügigkeitsgesetz gewährten Aufenthalts- und Niederlassungsbefugnisse, sowie die Gewerbefreiheit etwa nicht volle Wirksamkeit erlangten, war der Zweck des Reichsgesetzes wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 13. Mai 1870. In demselben beobachten wir durchweg eine Annäherung an den Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Demzufolge wird der Pflichtige nur in demjenigen Bundesstaat zur Steuer herangezogen, in welchem er seinen Wohnsitz hat. Das Gesetz selbst gibt sodann eine Begriffsbestimmung des Wohnsitzes in § 12: „Einen Wohnsitz im Sinne des Gesetzes hat ein Norddeutscher an dem Ort, an welchem er eine Wohnung unter Umständen inne hat, welche auf die Absicht der dauernden Beibehaltung einer solchen schließen lassen." Liegt ein Wohnsitz nicht vor, dann entscheidet der Ort des Aufenthalts. Bestehen zwei Wohnsitze, darunter einer im Heimatsstaat, so geht der letztere dem ersteren vor. Für die Eventualität, bei der von letzterer Annahme abgesehen würde, gewährt das Gesetz keine Abhilfe. Es versagt das Gesetz, mag man nun unterstellen, daß der Pflichtige Angehöriger eines dritten Staats ist oder mit dem mehrfachen Wohnsitz sich die mehrfache Staatsangehörigkeit verbindet. Nur für den Fall, daß ein dienstlicher Wohnsitz konkurriert, wird diesem der Vorrang zugesprochen. Es gilt dieser Grundsatz ganz beschränkt für Reichsangehörige. die in Reichs- oder Staatsdiensten stehen. Nach solchen Prinzipien ist für die unbeschränkte, das Gesamteinkommen umfassende Steuerpflicht der Entscheid zu treffen.

Hievon aber wird in bestimmten Fällen eine Ausnahme gemacht. In den §§ 3, 4 statuiert das Gesetz eine beschränkte nur auf bestimmte Einkommensbezüge aus inländischen Quellen sich erstreckende Steuerpflicht. Dieselbe steht in keiner Beziehung zu den persönlichen Voraussetzungen der Staatsangehörigkeit, des Wohnsitzes oder des Aufenthaltes und betrifft das Einkommen aus Grundbesitz und Gewerbebetrieb, sowie Gehalt, Pension und Wartegeld, welche Militärpersonen und Civilbeamte, sowie deren Hinterbliebene aus der

Kasse eines Bundesstaates beziehen. Für die Besteuerung ist zuständig der Staat, in dem der Grundbesitz liegt, das Gewerbe betrieben wird, von welchem die Zahlung zu leisten ist. Es ergeben sich so nach folgende Kategorien von Steuerpflichtigen.

1. Staatsangehörige, welche im Staat einen Wohnsitz haben oder welche sich daselbst aufhalten, endlich solche, die bei vorliegendem zweiten Wohnsitz außerhalb des Staates in demselben beheimatet sind.

2. Angehörige anderer Bundesstaaten,[1]) welche im Staat den alleinigen Wohnsitz haben oder sich mangels eines Wohnsitzes daselbst aufhalten, sowie solche die im Staat ihren dienstlichen Wohnsitz haben, in beschränkter Weise solche, die Einkommen aus Grundbesitz und Gewerbebetrieb aus dem Inland Gehalt, Pension und Wartegeld aus der inländischen Staatskasse beziehen.

Die Ausnahmen von 1. und 2. ergeben sich somit von selbst. Ad. 2 ist zu bemerken, daß Elsaß-Lothringen, obwohl staatsrechtlich nicht Bundesstaat, dennoch thatsächlich als solcher gilt. Zweifelsohne empfiehlt sich es, eine rechtliche Grundlage hiefür nach Analogie des Art. 5 Einführungsgesetz zum BGB. vom 1. Juli 1896 zu schaffen. Die zweite Extensivinterpretation bezieht sich auf die deutschen Schutzgebiete, die nach Reichsgesetz v. 15. März 1888 den deutschen Bundesstaaten gleichgestellt werden.

Wie schon konstatiert, hat das Gesetz die Fälle der Doppelbesteuerung nicht absolut beseitigt, sondern Lücken gelassen. Wenn es richtig ist, daß die reichsgesetzliche Regelung in der Hauptsache auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit hinausgeht, so ist die zweifache Erfassung zu rechtfertigen; denn in jedem der beiden Staaten genießt der Pflichtige Rechte und Vorteile: Billigerweise kann er sich dann auch nicht der Pflichten entschlagen. Gegenüber diesem an sich begründeten Standpunkt kann man sich jedoch nicht des Gefühls erwehren, daß die Normierung des Gesetzes, das Beseitigung der Doppelbesteuerung zum Zweck hatte, nicht befriedigt. Hier wäre noch Besserung zu erstreben und zwar könnte diese eintreten auf dem Weg eines Reichsgesetzes, sei es nun daß man dem Staat die Steuer zuspräche, in welchem der Pflichtige sich am längsten aufhält, oder in dem er zuerst die Staatsangehörigkeit oder zuletzt erworben hat, sei es, daß man die Entscheidung von der Prävention abhängig machte. In Ermangelung eines solchen Reichsgesetzes erübrigt eine Lösung nur noch auf dem Weg des Staats-

[1]) Alleinige Ausnahme in Bre. § 3d: Die Angehörigen anderer deutscher Staaten, welche hier weder Grundbesitz haben, noch ein Gewerbe betreiben, wenn sie während des der Steuerausschreibung vorhergegangenen Kalenderjahres zu keiner Zeit hier gewohnt haben.

vertrages zwischen den einzelnen Bundesstaaten, mag dieser nun generell sämmtliche strittigen Fälle betreffen oder lediglich einen einzelnen Fall im Auge haben.[1])

Allein praktische Schwierigkeiten ergeben sich auch aus den Bestimmungen des Gesetzes, welche die beschränkte Steuerpflicht bezüglich einzelner Einkommensteile statuieren. Vor allem handelt § 3 von der Besteuerung eines Gewerbebetriebs. Es steht fest, daß die Besteuerung eines in mehreren Bundesstaaten betriebenen Gewerbes, gleichgiltig ob hiefür dann eine besondere Niederlassung besteht oder nicht, durch einen jeden dieser Bundesstaaten erfolgen kann, jedesmal mit der Beschränkung auf denjenigen Betrieb, der in seinem Gebiet stattfindet. Schwierig wird die Sachlage, wenn die Thätigkeit in eine technische und in eine kaufmännische geschieden werden muß. Wenn dergestalt der Gewerbebetrieb innerhalb und außerhalb des Bundesstaates ungleich ist, so ist der Reingewinn am Ort der Gütererzeugung nach dem Preis der dem Handelsgeschäft gelieferten Waren so zu bemessen, wie wenn die Ware an ein fremdes Handelsgeschäft geliefert würde.

Die Zuständigkeit der Besteuerung spielt auch eine Rolle bei den Abzugsposten, speziell den Schuldzinsen. An sich ist die Schuld ein persönliches Verhältnis, losgelöst von dem einzelnen Einkommensobjekt. Daher nichts natürlicher, als daß man die Schuldzinsen dort in Abzug bringen läßt, wo die prinzipielle Pflicht zur unbeschränkten Steuerleistung besteht. Nachdem aber in der einheitlichen Einkommensteuer Ausnahmen vom Prinzip zugelassen sind, so geht die Gestattung der Gesetze dahin, den Abzug nur insoweit zu erlauben, als der Zins auf der betreffenden Einkommensquelle lastet, oder die Schuld für deren Erwerb aufgenommen ist, da es das Steuerinteresse erheischt, daß Schuldzinsen, die auf Einnahmen bezeichneter Art haften, an richtiger Stelle abgezogen werden. Jedoch dem Mangel, daß die Schulden nicht gerade jenen Einkommensteilen zu entspringen brauchen, dem Staat auf diese Weise mehr als recht an Steuern entzogen werden kann, ist, wie die Dinge stehen, nicht leicht Rechnung zu tragen. Pr. § 9 2; Oe. § 161; Lü. Anlage 1, 2 c., 3 c. 4 g. h. 5 f. mit § 7 2; § 2 4; Ha. § 4; § 1 a. Anh. 3 c. 4 g. 5 f. Brau. § 9 2; S.-A. § 8 I. 2; He. Art. 19 am Schluß; S.-W. § 18; Schw.-So. § 9 2; Sa. § 15 7; O. Art. 8 § 2; A. § 16 5; Nov. 90 Art. 5; Li.-De. § 5 I. 2. Einen Schluß auf die Absicht des Gesetzes lassen zu Lü., Ha., Bre. § 5; Anlage 3 c. 4 c. 5 e. 6 e. mit § 2 c. Gar keinen Auf-

[1]) Oe. § 285.

schluß geben R. ä. L, S.-M., Sch.-Li., S.-Co., sodaß wohl analoges Verhalten präsumiert werden kann. Singulär ist das Verfahren von Schw.-Ru. § 5 2, das Schuldzinsen und andere rechtsverbindliche Lasten, soweit solche von dem betreffenden Pflichtigen als auf dem steuerpflichtigen Grundbesitz lastend nachgewiesen werden, in Abzug bringen läßt. Vielleicht war das Leitmotiv hiezu die Erwägung, daß eine rechtliche Sicherheit des Nachweises nur bei genannten Zinsen besteht. Mit genauerer Distinktion ist dies ausgesprochen in Nov. 1877 S.-Go.: Es dürfen von den in Betracht kommenden Personen von dem Ertrag des Grundbesitzes die Zinsen hypothekarischer oder anderer Schulden nicht in Abzug gebracht werden. Wenn aber der Bewohner eines fremden Staats nachweist, daß dieser Staat bei der Besteuerung des Einkommens aus Grundbesitz im betr. Fall den Abzug der Zinsen hypothekarischer Schulden gestattet, so soll eine reziproke Behandlung stattfinden. Auch dieser Standpunkt wird noch als zu engherzig bezeichnet werden müssen. Der Gerechtigkeit kommt nahe allein R. j. L., wenn es im § 16 Ausführungsbestimmung fordert, daß Schuld und Zinsen in wirklichem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der inländischen Einkommensquelle stehen müssen. Richtig im Prinzip allein ist Ba. Art. 3 3. Es dürfen Schuldzinsen nur in dem Verhältnis in Abzug gebracht werden, in welchem nachweislich das Gesammteinkommen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterliegt. Es ist gemäß dem Charakter der Schuld als Personalverhältnis die Beziehung der Schulden zu den Einkommensquellen gelöst.

Die hauptsächlichsten Punkte sind erörtert. Aus ihnen ergibt sich, daß eine Berücksichtigung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit in erhöhterem Maß hätte Platz greifen können. Es möchte daher der Vorschlag der Teilung des Einkommens zu einem entsprechenden Prozentsatz unter zwei Bundesstaaten nicht zu verwerfen sein.[1])

Wenn bisher eine Annäherung an den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit konstatiert wurde, so läßt sich solche keineswegs behaupten, wenn das Ausland in den Kreis der Betrachtung gezogen wird.

§ 8. Beziehungen zum Ausland.

Zuerst soll das Verhältnis des im Inland wohnenden Staatsangehörigen hinsichtlich seiner ausländischen Bezüge geschildert werden. Es besteuern das gesamte Einkommen, gleichviel ob dasselbe aus in- oder ausländischen Quellen stammt, indem prinzipiell

[1]) F. A. IX. 395. Schanz: Zur Frage der Steuerpflicht.

die Steuerpflicht des Staatsangehörigen statuiert wird, die überwiegende Mehrzahl der Staaten: Pr. § 1 1; Brau. § 2 1; S.-A. § 2 1; Li.-De. § 1 1a; Oe. § 153 1a; Ha. § 1 1; Lü. § 2 1; Bre. § 2a; He. Art. 1 1; S.-M. Art. 1 1; R. j. L. § 2 1; R. ä. L. § 2 1; Schw.-So. § 2 1; Sch.-Li. § 2 1. Hievon abweichend verhalten die anderen Gesetze sich stufenweise folgendermaßen. S.-Go. § 4b; S.-Co. Art. 3b; Schw.-Ru. § 2 1; ziehen das aus dem Bundesausland stammende Einkommen zur Steuer heran, es sei denn, daß der Pflichtige den Nachweis erbrächte, daß dasselbe dort schon einer gleichartigen Besteuerung unterliegt. O. Art. 3 8 knüpft die Befreiung an die nämliche Voraussetzung, beschränkt dieselbe aber nach Analogie des Doppelbesteuerungsgesetzes auf Einkommen aus landesfremdem Grundbesitz inkl. dinglicher Berechtigungen, Gewerbebetrieb und Gehalts- oder Pensionsbezug. Ohne jede Klausel hat Ba. Art. 3 6 die bekannte reichsgesetzliche Bestimmung zur Anwendung gebracht. Desgleichen S.-W. § 8 2; A. Gesetz 4. IV. 1887 mit Beschränkung auf Einkommen aus auswärtigem Grundbesitz und Gewerbebetrieb, R. ä. L. § 8 2, mit der noch weitergehenden auf ausländischen Gewerbebetrieb. In relativer Weise ist dagegen die Beitragspflicht beschränkt in Sa. § 5 2 insoferne Einkommen aus fremdem Grundbesitz, Gewerbebetrieb und aus einer andern im Ausland betriebenen nicht auf einem Beamtenverhältnisse zu dem sächsischen Staat beruhenden Erwerbsthätigkeit nur insoweit zugerechnet wird, als es nach Sa. bezogen wird. Aehnlich R. j. L. § 3 2: „Soweit nicht Reichsgesetze oder Staatsverträge entgegen stehen, sind Einwohner des Fürstentums wegen ihres Einkommens aus außerdeutschem Grundbesitz oder aus außerdeutschem Handels- und Gewerbebetrieb mit dem zur Unterhaltung ihres hierländischen Hausstandes erforderlichen Betrage zur Einkommensteuer heranzuziehen."

Was in dieser Hinsicht von den eigenen Staatsangehörigen gesagt wurde, gilt auch in gleicher Weise von den andern bezüglich des Gesamteinkommens prinzipiell steuerpflichtig erklärten Staatsangehörigen. Eine ausdrückliche Festlegung dieses selbstverständlichen Satzes kann vielleicht in Nov. 1870 § 2 von S.-Go. gefunden werden.

Wenn, wie es auch angemessen ist, unter Bundesangehörigen die real sich ausdrückende Zugehörigkeit in erhöhtem Maß zur Geltung kommen mußte, so verwandelt sich die Sachlage in das direkte Gegenteil, wenn das Ausland in Beziehungen tritt zu dem Gebiet der Staatsangehörigkeit. Nicht allein weil es aus fiskalischen Gründen vorteilhaft ist, wird hier die rechtliche Zugehörigkeit von

Bedeutung. Es ergibt sich ganz von selbst, daß bei jeglicher Berührung von Inland und Ausland die Staatsangehörigkeit eine ausschlaggebende Rolle zu spielen berufen ist. Werden sonach die ausländischen Einkünfte herangezogen, so mag es angehen, daß man die in dem Bezugsland bereits erhobenen Steuern in Abzug bringen läßt. Es war schon früher Gelegenheit gegeben, den Standpunkt der Gesetzgebung in dieser Beziehung zu erörtern; darum kann, was die ausländischen Steuern betrifft, auch darauf Bezug genommen werden. Sa. § 15 5; A. § 16 4 gestattet bei Nachweis den Abzug. Diese Besteuerung kann sich sogar als notwendig erweisen. Geht man nämlich von der Steuerfreiheit aus, so liegt eine Begünstigung auswärtiger Anlagen, sei es im Grundbesitz, Gewerbe oder Kapital, gegenüber den inländischen vor. Die Entwicklung würde daher von selbst dahin führen, daß die Pflichtigen, die aus irgend welchen Gründen ihren Vorteil nicht wahren können, umsomehr belastet werden. Jedenfalls aber kann es nicht begründet werden, nur einzelne Arten des Einkommens zu befreien, resp. zu besteuern, nach Analogie des Reichsgesetzes; denn es geht das vollständig ab, was die Grundlage bilden mußte: die Gegenseitigkeit.[1]) Ein Verzicht auf Besteuerung wäre unbegründet. Wenn schon der Gestattung des Abzugs ausländischer Steuern der rechtliche und thatsächliche Boden fehlt, so kann einer bedingten Befreiung, die den Nachweis gleichartiger Besteuerung voraussetzte, erst recht nicht das Wort geredet werden. Der praktische Gesichtspunkt, daß eine Erfassung fremden Einkommens überhaupt und sodann in der richtigen Höhe steuertechnische Schwierigkeiten mit sich brächte, daß ferner unter Umständen eine Förderung des Auslandhandels in die Wege geleitet werden könnte, spricht zu Gunsten der Befreiung. Der letztere Grund darf im Verhältnis des Mutterlandes zu seinen Kolonieen als durchschlagend erachtet werden. In allen anderen Fällen ist das Interesse an der Vermeidung einer zweifachen Besteuerung nicht so groß; wäre es aber dies dennoch, so dürfte es im Interesse des Auslandes liegen, eine Befreiung eintreten zu lassen.[2]) Zu einer modifizierten Steuerpflicht würde man vom Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit aus gelangen. Da der Pflichtige auch Schutz des Auslandes genießt, so ist es gerecht, das vom Ausland herrührende Einkommen nur zu einem gewissen Prozentsatz zur Steuer heranzuziehen, das Uebrige aber dem Aus-

---

[1]) Bericht der Steuerkommission der württ. Kammer der Abgeordneten. Beilage 197 vom 21. V. 1897. S. 44.

[2]) Wagner: Finanzwiss. II. § 406.

land zu überlassen.[1]) Sa.; R. j. L. scheint hier noch das Zweckmäßigste angeordnet zu haben. Nicht ohne Belang ist es auch, zu sehen, in welcher Weise die Einkommensarten bei der Eximierung berücksichtigt werden. Die ausländischen Kapitalanlagen werden zumeist von der Steuer getroffen; diese Maßnahme empfiehlt sich, da bei der Leichtigkeit einer solchen Verwendung des Kapitals sonst ein Ausströmen desselben zu befürchten wäre. Die meisten Ausnahmen treffen dann, ob nun bedingt oder unbedingt, auf Einkommen aus Gewerbe, Grundbesitz, Gehalt. Am wenigsten würde in Betracht kommen das Arbeitseinkommen. Sa. allein hebt es hervor.

Als Korrelat zu dem soeben erwähnten Fall tritt die Gruppe derjenigen Staatsangehörigen, die im Ausland wohnen, für das Einkommen, welches sie aus dem Inland beziehen. Dasselbe ist für das Inland zumeist verloren: darum besteht kein Anlaß, diese Bezüge der Steuer nicht zu unterwerfen. Vor allem ist dies natürlich der Fall, wenn im Inland noch ein Wohnsitz beibehalten wurde. Des weiteren ist in zahlreichen Fällen die Bestimmung des Doppelbesteuerungsgesetzes hinsichtlich des Einkommens aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Gehaltsbezug maßgebend. Es wäre ja auch eine Thorheit, von einem auswärts wohnenden oder sich aufhaltenden nicht zu verlangen, was dem ansässigen Staatsbürger, dem auch sonst noch Leistungen obliegen, als unumstößliche Pflicht gepredigt wird. Bezüglich der Beschränkungen verweise ich auf das oben Ausgeführte. Hier rangieren Bre., R. j. L., A., Lü., Ha., Ba., Schw.-Ru., dazu kommen eine Anzahl von Gesetzen, die primär eine unbeschränkte Steuerpflicht, wenngleich nur für eine bestimmte Dauer, statuieren, über diesen Zeitpunkt hinaus sodann die eben angeführten Bestimmungen in Geltung treten lassen. O. Art. 37 läßt die im Ausland sich „Aufhaltenden" für die Zeit von dem auf ihre Abreise folgenden 1. Nov., bez. 1. Mai bis zu dem auf ihre Rückkehr folgenden 1. Nov., bez. 1. Mai ohne Steuer, wenn sie nachweisen, daß sie sich sechs Monate ununterbrochen im Ausland aufgehalten haben und dieses Aufenthaltes wegen dort besteuert sind, und wenn sie weiter ihre Rückkehr binnen 4 Wochen bei dem Gemeindevorsteher ihres Wohnorts angezeigt haben. An einen dauernden Aufenthalt von 2 Jahren im Ausland knüpfen die Steuerfreiheit Schw.-So. § 2 i.; Li.-De. § 1 1; S.-W. § 4 1c.; R. ä. L. § 2 1c.; S.-A. § 2 1c.; Pr. § 1 1c. Bei letzteren beiden besteht insofern eine kleine Abweichung, als Reichs- und Staatsbeamte, welche im Ausland ihren dienstlichen Wohnsitz haben und

[1]) F. A. IX. 407. Schanz: Zur Frage der Steuerpflicht.

dort zu entsprechenden direkten Staatssteuern herangezogen werden, dieser Ausnahme nicht unterliegen. In dritter Linie stehen die Staaten, die ohne zeitliche und materielle Beschränkung die Staatsangehörigen heranziehen. Es sind dies Brau. § 2 2 i.; He. Art. 1 1c.; S.-M. Art. 2 i.; Sch.-Li. § 2 i; Sa. § 2 1a.; Oe. § 153 1b.; S-Go. Nov. 70 § 1c.; S.-Co. Art. 1c.

Noch zurückhaltender zeigt sich die Praxis bezüglich des ausländischen Einkommensbezugs. In O. gilt, jedoch ebenfalls nur für diesen singulären Fall des Aufenthalts, das vom inländischen Bezug Gesagte. Desgleichen in Sa., Li.-De., S.-W., R. ä. L., S.-A., Pr., Brau., He., Sch.-Li. Naturgemäß kommt diese Pflicht in Oe., S.-Go., S.-Co. in Wegfall, während Sa. Einkommen aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Arbeitsverhältnis zurechnet, soweit es nach dort bezogen wird.

Im ersten Fall ist das Einkommen leicht zu erfassen, zumal die einzelnen Bezüge wenigstens in Hinsicht auf die Existenz nicht leicht entschlüpfen können, es sei denn etwa Verdienst aus liberaler Arbeit und Anderes. Der Absentiismus,[1]) wie man diese Erscheinung zu nennen pflegt, verdient keine Schonung. Ja geradezu wegen der ernstlichen Nachteile für das Inland sozialer und ökonomischer Art ist die Besteuerung angezeigt. Die Gefahr der Doppelbesteuerung wird zweifellos zu einer Wirklichkeit. Auch hier ist, nachdem eine reichsgesetzliche Regelung nicht existiert, die Möglichkeit gegeben, im Weg des Staatsvertrags die Kollision zu vermeiden. Bis jetzt aber ist die Sachlage folgende. Nach dem Prinzip der rechtlichen Zugehörigkeit[2]) ist eine Besteuerung nicht zu beanstanden. Jedoch ist die ausnahmslose Durchführung dieses Grundsatzes mit den Forderungen der Billigkeit nicht immer zu vereinen. Vor allem greift hier die Erwägung Platz, daß bei dauerndem Aufenthalt die Vorteile[3]) inländischer Staatseinrichtungen nicht so sehr dem Pflichtigen zukommen, wenngleich in mancherlei Beziehungen der Heimatstaat von selbst oder auf Anrufen im Interesse desselben thätig wird. Die Erfassung des inländischen Bezugs ist sicher. Es entsprechen auch die gesetzlichen Bestimmungen. Jedoch wäre es der Erwägung wert, auch die Zinszahlungen hereinzubeziehen, wenngleich die praktische Durchführbarkeit nicht außer Frage steht. Was die ausländischen Bezüge betrifft, so ist die Veranlagung in jeder Hinsicht bedeutend erschwert. Dazu aber

[1]) Wagner: Finanzwiss. II. § 407.

[2]) F. A. IX. 399. Schanz: Zur Frage der Steuerpflicht. — F. A. VIII. 649. Wagner: Reform der direkten Staatsbest. in Pr.

[3]) F. A. VII. 673. Entwurf eines preuß. Einkommensteuergesetzes.

tritt noch in der Mehrzahl der Fälle die Unmöglichkeit der Exekution. Es erscheint darum angemessen, die Steuerbehörde zu entlasten, andrerseits dem Pflichtigen die Staatsangehörigkeit nicht zu verleiden. Beides wird wohl zweckmäßig erreicht durch die Beschränkung der Steuerpflicht auf 2 Jahre, welcher Zeitraum genügend erscheint, einer Umgehung der Heranziehung in den Weg zu treten. Dagegen nach dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu urteilen, trifft Oe. u. s. w. annähernd das Richtige. Jedenfalls ist es dann konsequent, das ausländische Einkommen frei zu lassen. Die Staaten, die sich auf die rechtliche Zugehörigkeit stützen, geben zu Zweifeln Anlaß. Ein Staatsangehöriger, der nur vorübergehend im Inland sich aufhält, unterliegt der Steuer nicht. Gilt wohl das Gleiche auch von einem Bundesstaatsangehörigen? Im Anschluß hieran ist zu erwähnen, daß bei Berechnung der zweijährigen Dauer die verschiedenen Abschnitte eines unterbrochenen Aufenthalts im Ausland nicht zusammengerechnet werden.[1])

War die Staatsangehörigkeit bisher ein mitentscheidender Faktor, so tritt sie fast gänzlich in den Hintergrund bei der Besteuerung des Ausländers. Es ist das die notwendige Folge ausgedehnter internationaler Beziehungen. Sie kann aber in Betracht kommen, nachdem eine mehrfache Staatsangehörigkeit zulässig ist. Sch.-Li. § 2 2 erwähnt diesen Fall ausdrücklich. Es sollen Ausländer, soferne sie Angehörige des deutschen Reiches sind und ihren Wohnsitz im Fürstentum begründen, ohne im Heimatstaat einen Wohnsitz beizubehalten oder im Fürstentum sich aufhalten, ohne in irgend einem Bundesstaat einen Wohnsitz zu haben, der Steuer unterliegen.

Die Gesetzgebung hat unendlich mannigfaltige Bestimmungen getroffen. S.-Go. Nov. 70 § 1a besteuert alle Bewohner des Herzogtums, gleich, ob sie daselbst heimatberechtigt sind oder nicht. Ebenso S.-Co. Art. 1a; A. § 2 1; Schw.-Ru. § 2 1; R. j. L. § 2 1. Das Wohnen umfaßt hier die Innehabung eines Wohnsitzes und den Aufenthalt. Eine größere Gruppe mißt neben dem Wohnsitz und dem über ein Jahr sich erstreckenden Aufenthalt dem Erwerbsmoment Bedeutung zu. Es soll die Steuerpflicht auch eintreten, wenn der Aufenthalt kürzer als ein Jahr ist, aber des Erwerbes wegen stattfindet. S.-M. Art. 2 3; Schw.-So. § 2 3; Oe. § 153 2a.; Pr. § 1 3; Brau. § 2 3; He. Art. 1 3a. 4; Lü. § 2 3; S.-A. § 2 3. An Stelle des Zeitraums von 1 Jahr tritt in O.

---

[1]) Kommissionsbericht der württemb. Kammer der Abgeordneten Beilage 197 S. 6, 7.

Art. 2 § 1 2 ein solcher von 6 Monaten, in Li.-D. § 1 3 2 5 von 3 Monaten, wobei dem Erwerbsaufenthalt derjenige zur Verwaltung eines Amtes gleichgestellt wird. In gewisser Beziehung verschärft ist der Standpunkt von Sa. § 2 3a; Sch.-Li. 2 3, das einen dauernden Aufenthalt voraussetzt. Ein solcher soll nach der beigefügten Definition dann vorliegen, wenn er mindestens 1 Jahr lang ununterbrochen oder 3 Jahre mit Unterbrechungen angehalten hat. Desgleichen, aber mit Wegfall des Erwerbsaufenthaltes R. ä. L. § 2 3. Wieder anders ist die Präzision von S.-W. § 4 3, wonach Wohnsitz und wesentlicher Aufenthalt die Steuerpflicht begründen. Wesentlich kann er nun sein, wenn er längere Zeit andauert, aber auch, wenn er mit Erwerbsthätigkeit verbunden ist. Es würde sich eine scharfe Grenzlinie empfehlen. Sicher ist nach § 6 auf jeden Fall, daß Einkommen aus Gehalt ꝛc. welches aus der Kasse einer Gemeinde, Stiftung oder öffentlichen Anstalt fließt, zu versteuern ist, Ba. knüpft allein an die Thatsache des Wohnsitzes die Steuerpflicht Art. 5, A. 2. Die Hansastädte wenden endlich die mildesten Normen an. Es sollen in Bre. § 2a. der Einkommensteuer unterworfen sein alle, die dort wohnen. Ausländer, welche kein Gewerbe daselbst betreiben, zahlen die Steuer nur von ihrem hier verbrauchten Einkommen; haben sie Grundbesitz, so versteuern sie das hieraus herrührende Einkommen, soweit es das hier verbrauchte Einkommen übersteigt. Nach § 3d. sind Ausländer ohne Grundbesitz oder Gewerbebetrieb im dortigen Staat frei, wenn sie während des der Steuerausschreibung vorhergegangenen Kalenderjahres zu keiner Zeit hier gewohnt haben. Ha. § 1 3 besteuert die dort wohnenden oder sich länger als 6 Monate aufhaltenden Fremden. Dabei wird denen, die eine Erwerbsthätigkeit daselbst nicht ausüben, die Wahl gelassen, von ihrem Einkommen oder von ihrem Verbrauch zu steuern, das Wahlrecht entfällt nach fünfjährigem Wohnsitz oder Aufenthalt. § 7.

Die Besteuerung inländischer Bezüge bedarf kaum einer näheren Begründung. Die Gleichstellung mit den Staatsangehörigen erfordert sie. Die Steuerpflicht beginnt mit Begründung des Wohnsitzes. Die Präsumption eines solchen tritt ein bei längerem Aufenthalt; den Erwerbsaufenthalt zu besteuern ohne Beschränkung, ist ein Gebot, das die Rücksichtnahme auf die Konkurrenz erheischt. Absolut gerecht ist auch dieser Standpunkt nicht. Ich erinnere nur an das Beispiel vom reichen, Renten verzehrenden und vom armen, Stunden erteilenden Engländer.[1]) Geht man jedoch unter diese

[1]) F. A. VIII. 654. Wagner: Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Pr. 1891.

Forderungen herunter, so geschieht das in der Spekulation, Fremde anzuziehen, die für die inländische Wirtschaft förderlich sein könnten. Allein es ist das eine Spekulation, die auf die einzelnen Pflichtigen ungleich wirkt, ja eine Erhöhung ihrer Steuern zur Folge haben kann, ganz abgesehen davon, daß das Verhältnis der Staaten unter einander wegen der hiedurch hervorgerufenen Konkurrenz an Mißlichkeiten nichts zu wünschen übrig läßt.[1])

Bezüglich der ausländischen Einkünfte von Reichsausländern im Inland herrscht fast noch eine größere Zerfahrenheit. Eine Hauptrolle spielt hier das Moment der Erwerbsthätigkeit.[2]) Es wird der Ausländer auch für seine ausländischen Einkünfte mit der Steuer erfaßt, falls er im Inland einen Wohnsitz hat oder sich des Erwerbs wegen oder länger als 1 Jahr aufhält. S.-M. Art. 2 3; Schw.-So. § 2 3; He. Art. 1 3a 4. Eine kleine Vergünstigung bei sonst gleichen Bestimmungen gewähren einige Staaten denen, die nicht des Erwerbes wegen im Inland einen Wohnsitz haben oder sich daselbst aufhalten, indem sie das Einkommen aus ausländischem Grundbesitz oder Gewerbebetrieb freilassen, wie Pr. § 1 3, § 6 2; S.-A. § 1 3 4 9; Brau. 1 3 6 2; Li.-De. § 1 1 a, 2 5 6. Nur im Fall der Wohnsitzbegründung um des Erwerbes willen besteuert Ba. Art. 5 A 1 die Ausländer, jedoch für die gesamten auswärtigen Bezüge. Eine andere Gruppe trifft dieselben nur nach Maßgabe des Bezugs, so R. ä. L. § 2 3; Sa. § 2 3 a; Oe. § 153 2a.; Sch.-Li. § 2 3a. Eine Einengung auf Einkommen aus Grundbesitz und Gewerbebetrieb bei gleicher Sachlage findet sich in R. j. L. § 3 2. Eine erweiterte objektive Steuerpflicht besteht den Ausländern gegenüber, welche im Lande ihren Wohnsitz oder wesentlichen Aufenthalt haben, insofern als sie auch zur Versteuerung des Einkommens aus ausländischem Grundbesitz und Gewerbebetrieb, sowie des ausländischen Diensteinkommens herangezogen werden, soweit dieses Einkommen neben dem sonst steuerpflichtigen zur Erfüllung des Aufwandes für ihren Aufenthalt im Lande erforderlich ist, in S-W. § 4 3 8 2.[3]) Nicht viel differiert hievon Lü. § 2 3, das dem Gedanken der Besteuerung des Konsums nur den Ausländern, die keine Erwerbsthätigkeit ausüben, Raum gibt. Desgleichen Bre. § 2 a; Ha. § 1 3 7. In positiver Beziehung gilt dasselbe, wie im vorigen Abschnitt Erwähnte. Eine bedingte Freilassung gestattet Schw.-Ru. § 2 1; S.-Go. Nov.

---

1) F. A. V. 451. 455. Antoni: Die Steuersubjekte.

2) Kommissionsbericht der württ. Kamm. d. Abgeordn. Beil. 197, S 43.

3) F. A. XV. S. 347. Paulssen: Die letzte Einkommensteuerreform in S.-W.

70 § 1 a 2, Gesetz § 4 b; S.-Co. Art. 3 6; Oe. § 153 2 a. Die Bedingung ist Nachweis gleichartiger Besteuerung. O. Art. 3 8 läßt dies nur zu bei Einkommen aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Gehaltsbezug; A. Nov. 1887 gar nur bei den ersteren zwei Arten.

Wer zur Staatseinwohnerschaft gehört, hat nach Maßgabe seiner Kräfte zu den Lasten des Staates beizutragen.[1]) Wenn man nun aber aus opportunistischen Gründen Ausnahmen statuieren will, so ist evident, daß beim erwerbsthätigen Ausländer am wenigsten ein Anlaß gegeben ist. Er gehört viel intensiver zur Gemeinschaft als etwa derjenige, der nur im Inland wohnt und hier seine ausländischen Einkünfte verzehrt. Allein es ist überhaupt fraglich, ob eine Freilassung von Teilen ausländischen Einkommens gebilligt werden kann. Sicherlich nicht aus dem Grunde, weil sie vielleicht schon im Ausland einer Besteuerung unterliegen, eher noch, da die Steuertechnik nicht die erforderlichen Handhaben zur Steuerveranlagung besitzen würde.[2]) Dieser Umstand würde dann auf alle Einkommensarten zutreffen. Man kann sie schonen, um solche meist begüterte Ausländer nicht aus dem Lande zu vertreiben, sie vielmehr anzuziehen, man muß sie schonen, wenn man das Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit als richtig erkannt hat. Allein die Neigung in der Praxis geht dahin, die Wohn- und Aufenthaltsbevölkerung in den Vordergrund zu stellen und dieselbe möglichst zu besteuern, vor allem in der Erwägung, daß die Annehmlichkeiten für Ausländer an und für sich dies aufzuwiegen vermögen. Auch hier wäre zu wünschen, daß einheitliche Grundsätze in Anwendung gebracht würden.

Den Abschluß bildet die Darstellung der Behandlung inländischen Einkommens von im Ausland lebenden Ausländern. Es greifen, um es kurz zu sagen, viele der Bestimmungen Platz, die bei sonst gleichen Verhältnissen für den Staatsangehörigen gelten. Die Doppelbesteuerungsgesetzbestimmungen, die meist Aufnahme im Gesetz gefunden haben, gewährleisten die Erfassung der ins Ausland gehenden Bezüge aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Gehalt ꝛc. die Selbstbeschränkungen, die einzelne Staaten sich auferlegen, sind oben schon dargestellt worden. Pr. § 2; Brau. § 3; Li.-De. § 1 b. c.; S.-A. § 3; Sch.-So. § 4; S.-M. Art. 4; R. j. L. § 2 2; Ba. Art. 5; A. 3; A. § 2 2; O. Art. 2; § 2 3; § 4; Schw.-Ru. § 2 2; S.-Go. Nov. 71 § 6; S.-Co. Art. 1 b.; Ha. § 1 6; Bre. § 2 c. d. Eine Ausdehnung der Steuerpflicht ist selten und dann

[1]) F. A. VIII. S. 652. Wagner: Reform der direkten Steuern in Pr.
[2]) Schäffle: Steuern. Allg. Teil. S. 262 ff., 264.

nur im unbedeutenden Umfang vorhanden. In Lü. § 2 4 wird das Einkommen aus allen inländischen Kassen und inländischen Kuratelvermögen besteuert; Sch.-L. § 2 3 b. c. macht sich Einkommen aus inländischen Kassen schlechtweg, S.-W. § 6 nur solches aus der Kassa einer dem Großherzogtum angehörigen Gemeinde, Stiftung oder öffentlichen Anstalt dienstbar. In einer andern Richtung macht Oe. § 153 2 b. erweiterte Rechte geltend, indem es alle heranzieht, die auf inländischen Realitäten hypothezierte Forderungen oder ein durch Fideikommiß, Verwahrungszwang oder sonstige rechtliche Vorschriften an das Inland gebundenes Vermögen besitzen. Eine weitere Begünstigung gewähren R. ä. L. § 8 2, mit gänzlicher Freilassung inländischen Grundbesitzes, Sa. § 2 · b.; He. Art. 1 3 b. mit Uebergehung der Bezüge aus inländischen Staatskassen. Es könnte in Anbetracht der Einfachheit der hier vorliegenden Umstände eine größere Einheitlichkeit bestehen.

Das richtige Prinzip dürfte modifiziert das gesamte aus dem Gebiet der inländischen Steuergewalt entspringende Einkommen erfassen. „Die Besteuerung der Renten ist wohl begründet; denn wirtschaftlich gehört mit diesem Einkommensteile selbst der auswärtige Ausländer dem Inlande an.“ [1]) Im Verhältnis der Bundesstaaten zu einander oder auch zu Oe. ist es praktisch von nicht allzu großer Bedeutung, da bei dem Vorliegen der fast wesensgleichen Bestimmungen ein Ausgleich stattfindet. International aber genügt die Anwendung des Doppelbesteuerungsparagraphen nicht. Für unsere Verhältnisse wenigstens ist der Einwand nicht zutreffend, die Steuerfreiheit gehe an, da das Ausland sich in Gläubigerstellung befinde. Stichhaltig wäre vielmehr die Thatsache, daß solches Einkommen meist fundiertes ist, die Freilassung als um so ungerechter empfunden werden muß, ganz abgesehen davon, daß die Lasten der anderen Pflichtigen nur noch gesteigert werden.[2])

Das Ergebnis der Untersuchung ist, gezeigt zu haben, wie wenig erfreulich und wie wenig übereinstimmend die Materie behandelt worden ist. Man sollte einen bestimmten Standpunkt einnehmen und denselben dann auch durchführen. Es sind in dieser Hinsicht schon mancherlei Vorschläge gemacht worden, z. B. die Erhebung einer Gebühr von dem im Ausland lebenden Staatsangehörigen, sowie von den Ausländern.[3]) Prinzipiell richtiger

[1]) Schäffle: Steuern. Allg. Teil. S. 262 ff., 264.
[2]) Hierüber Wagner: Finanzwiss. II. § 409.
[3]) F. A. V. 449. 452. Antoni: Die Steuersubjekte.

ist die Besteuerung nach dem Grad der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, wie sie Schanz[1]) uns vorführt. Allein nur selten hat sich die Praxis dem genähert und einigermaßen angepaßt. Mit dieser prinzipiellen Regelung hat das Gesetz lediglich den Staaten ein Recht zuerkannt. Darüber hinaus darf eine Besteuerung von Seiten des Bundesstaates nicht Platz greifen. Wohl aber kann der Staat seine Ansprüche beschränken, auf sie ganz verzichten. In größerer Zahl finden sich Beschränkungen. Es besteuert Schw.-Ru. § 2 2 a Einkommen aus inländischem Grundbesitz nur, wenn dessen Jahresertrag die Höhe von 20 Mk. übersteigt; R. j. L. § 2 2 a, wenn derselbe mit mindestens 20 Steuereinheiten behaftet ist; S.-Co. Art. 1 b. Einkommen aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Gehaltsbezug im Gesamtbetrag von über 20 Mk., S.-Go. Nov. 1870 § 1 b im Gesamtbetrag von über 10 Thalern, O. Art. 2 § 2 3, Nov. 91 Art. 1 § 4 von über 150 Mk. Andere Zusätze enthalten auf Seite des zuständigen Staats eine Erweiterung, in der That aber geben sie eine Erklärung. Lü § 2 4 besteuert das Einkommen aus den von „hiesigen öffentlichen Kassen gezahlten Besoldungen" und aus Vermögen, welches von einer seitens der inländischen Vormundschaftsbehörde angeordneten Vormundschaft oder Curatel verwaltet wird. A. § 2 2 rechnet zu den Landeskassen ausdrücklich die allgemeine Witwenkasse und die vormals Bernburgische Militärwitwenkasse. Brau. § 3 b; Schw.-So. § 4 b fügen dem Einkommen aus Gewerbe- und Handelsanlagen das aus dem Eisenbahnbetrieb hinzu. Was die Beschränkung mancher Gesetze anbelangt, so könnte kaum ein Einwand gegen die Freilassung minimaler Beträge erhoben werden. Besser wäre ein Existenzminimum, wenn auch nur von bescheidener Höhe.

§ 9. Subjektive Steuerfreiheit.

Die Lehre von der Steuerzuständigkeit hat manche Befreiungen in der objektiven Begrenzung der Steuerpflicht gebracht. Allein auch das subjektive Prinzip der Allgemeinheit wird durchbrochen. Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht gibt es ganz unabhängig von Steuerrechtsverhältnissen selbst für leistungsfähige Personen. In zweiter Linie tritt hinzu die Steuerfreiheit aus Gründen der Leistungsunfähigkeit.

---

[1]) F. A. IX. Schanz: Zur Frage der Steuerpflicht.

Als erste eigentliche Befreiung tritt uns entgegen die des Staatsoberhauptes.[1]) Der Landesherr ist Souverain. Als solcher steht er über allen und ist selbst nicht unterthan. Es erscheint die Steuerfreiheit als Attribut dieser seiner Souveränität. Allein der richtigen Auffassung nach kann nur für die Zivilliste oder das verfassungsmäßige Krongut eine Freilassung beansprucht werden. Dies entspricht der Stellung des Herrschers als Repräsentant, ist auch infolge der geschichtlichen Entwicklung begründet. Anders verhält es sich mit dem Privatvermögen, obwohl behufs Vermeidung des Eindringens in die Privatverhältnisse eine Befreiung erklärlich wäre. Pr. § 3 1; Brau. § 4; Li.-De. § 2 1; S.-Co. Art. 3 a.; Schw.-So. § 6 1; S.-A. § 4 1; S.-M. Art. 6 1; S.-W. § 7 1; Sa. § 6 1; He. 6 1; Oe. § 154 1; Schw.-Ru. § 3 1; S.-Go. § 4 a. Beschränkt ist die Eximierung in R. j. L. § 3 1. Es wird das Einkommen aus inländischem Grundbesitz besteuert, in O. Art. 3 1 ist nur das private Kapital- und Grundvermögen frei. R. ä. L. § 2 unterwirft fürstliche Gewerbeetablissements der Steuer. A. § 6 1 veranlagt das Einkommen aus dem steuerpflichtigen inländischen Grundbesitz des Herzoglichen Hauses mit einem Betrag von 990 000 Mk. Letztere ein für alle Mal anzunehmende fixe Summe vermeidet einerseits die wenig schickliche Deklaration als auch die Schwierigkeit, welche die Ermittelung des Ertrags wegen der Verbindung steuerpflichtiger Objekte mit steuerfreien verursachen würde. Ba. Art. 6 2 allein besteuert das gesamte Privatvermögen und entgeht damit dem Vorwurf willkürlicher Befreiung einzelner Einkommensteile, die wie zu ersehen ist, sonst ohne allen rechtfertigenden Grund statuiert wird. Wo eine Konkurrenz sich zeigt, vor allem beim Gewerbebetrieb, auch bei Grundbesitz, kann billigem Ermessen zufolge Freiheit nicht gefordert werden. Allein diese Frage ist meist geregelt durch die Verfassung, eine Aenderung darum nicht leicht herbeizuführen. Das Rechtsgefühl der Gegenwart fordert jedenfalls die Freilassung nicht.

Ausdrücklich wird die Gemahlin des regierenden Herrschers befreit in Sa., S.-Co. und S.-A. In den ersteren beiden Staaten auch die königlichen Witwen. Hierfür dürften überzeugende Gründe wohl nicht dargethan werden.

Die Mitglieder der regierenden Häuser werden schon in ausgedehnterem Maße der Besteuerung unterworfen. Bei ihnen entfällt ja auch jeder Schein der Berechtigung. Sie sind nicht souverän; ihre Vermögensverhältnisse brauchen nicht aus Loyalität der Er-

---

[1]) F. A. V. 952. Antoni a. a. O.

forschung entzogen zu werden. Gleichwohl findet sich ihre steuerliche Befreiung in S.-M., S.-W., Schw.-Ru., S.-Go., Pr., Brau., Li.-De., Schw.-So., Sch.-Li., R. ä. L. — Direkt entgegengesetzt verhält sich S.-Co., Sa. Eine beschränkte Steuerfreiheit besteht in Oe., R. j L., Ba. bezüglich der Apanagen. Hingegen erfolgt in He. eine Besteuerung für solches Einkommen, welches sie in Folge eines dienstlichen Verhältnisses aus der deutschen Reichs- oder Großherzoglichen Staatskasse erhalten; in A. in gleicher Weise wie der Herzog selbst; O. befreit die zur Sustentation des großherzoglichen Hauses bestimmten Mittel und das Privatkapitalvermögen, S.-A. die aus den Revenuen des Domänenfideikommisses fließenden Einkünfte mit Ausnahme derjenigen aus nach dem Erscheinen des Grundgesetzes v. 29. IV. 31 erworbenen Grundstücken.

In Pr. besteht außerdem Steuerfreiheit für die Mitglieder des Hohenzollernschen Fürstenhauses. Die der Häupter und Mitglieder der Familien vormals unmittelbarer deutscher Reichsstände,[1]) wie sie in Pr. bestand, ist seit dem Gesetz betr. die Aufhebung der Befreiung von ordentlichen Personalsteuern gegen Entschädigung, am 18. VII 92 aufgehoben.[2]) Wohl aber genießen die Begünstigung der Steuerbefreiung die Mitglieder des vormaligen Hannoverschen Königshauses, des vormaligen Kurhessischen und des vormaligen Herzoglich-Nassauischen Fürstenhauses in Pr.[3]) Für diese Exemtion kann nichts Triftiges angeführt werden. Es war eben ein Akt völkerrechtlicher Courtoisie.

Zunächst diesen stehen die bei dem Staatsoberhaupt beglaubigten Vertreter fremder Mächte, die ihnen zugewiesenen Beamten, sowie die in ihren und ihrer Beamten Diensten stehenden Personen, soweit sie Ausländer sind. In Pr. § 33 ist die Steuerfreiheit ausgedehnt auf die Bevollmächtigten andrer Bundesstaaten zum Bundesrat, in Oe., Sa. auf die Berufskonsuln auswärtiger Mächte. Es finden sich weiter in der Gesetzgebung ganz allgemein gehaltene Bestimmungen, die teils subsidiär die andern noch nicht angeführten Personen betreffen, teils überhaupt die einschlägigen Personen umfassen sollen. Es sollen frei sein diejenigen Personen, denen nach völkerrechtlichen Grundsätzen oder nach besonderen mit anderen Staaten getroffenen Vereinbarungen ein Anspruch auf Befreiung zukommt. Dies in Pr. § 53 4; Brau. § 4 2; He. Art. 6 10; S.-W. § 7 3; Bre. § 3 b; O. Art. 3 6; Oe. 154 4. Bre. § 53 c befreit Konsulatsbeamte nicht deutscher Staaten, welche Angehörige

[1]) F. A. V. 958. Antoni: Die Steuersubjekte.
[2]) F. A. IX. 482.; auch Fuisting.
[3]) F. A. VII. 675.

des Staates sind, der sie ernannt, soferne sie nicht hier ein Gewerbe betreiben; Lü. § 3 3, Ha. § 2 5 diejenigen, welchen auf Grund ihrer dienstlichen Stellung Steuerfreiheit zusteht. Jedoch nicht durchweg gelten diese Befreiungen; sie entfallen nämlich für das Einkommen, welches unbedingt im Inland pflichtig ist, also aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Gehaltsbezug, Oe. mit der schon genannten Ausdehnung, He. und Sa. mit Beschränkung auf Einkommen aus Grundbesitz und Gewerbebetrieb. Ueberdies wird die Freilassung noch geknüpft an die Bedingung der Reziprozität in Pr., Brau., He. Als Vertreter fremder Souveräne genießen die diplomatischen Beamten auf Grund des Exterritorialitätsprinzips Steuerfreiheit, in der Praxis wohl auch noch die Berufskonsuln. Keinerlei Recht darauf haben Konsule und Konsularbeamten. Die Privilegierung für den einzelnen Fall kann bei dem gesteigerten internationalen Verkehr förderlich und notwendig werden.[1])

Noch manche Modifikation der Steuerpflicht wird durch äußerliche Verhältnisse hervorgerufen, vor allem durch den Stand der Person. Für solche Exemtionen ist heutzutage kein Raum mehr. Darum sind hierher bezügliche Bestimmungen nur spärlich vorhanden. Die Staats- und Reichsbeamten, die ihren dienstlichen Wohnsitz im Ausland haben, sind für ihr gesamtes dienstliches Einkommen nur für den Fall der Heranziehung zu entsprechenden direkten Staatssteuern im Ausland steuerfrei, andernfalls ist nur der das persönliche pensionsberechtigende Gehalt übersteigende Teil des dienstlichen Einkommens von der Besteuerung ausgeschlossen. Begründet wird dies damit, daß die Besoldung gegenüber den Verhältnissen ihres dienstlichen Wohnsitzes und den an sie zu stellenden Anforderungen durchweg knapp bemessen ist, so daß sie, ohne von den Staatseinrichtungen die gleichen Vorteile wie andere ziehen zu können, einer unverhältnismäßig hohen Besteuerung unterliegen würden.[2]) Stichhaltig ist diese Begründung nicht. Es kann vielleicht auch hier ihren Platz finden die Bestimmung von R. ä. L. § 11, wonach von den Besoldungen und Pensionen aus Hof- und Staatskassen, überhaupt aus öffentlichen Kassen 15 % abgezogen werden. Die Vermutung liegt nahe, daß die Absicht die war, diese Bezüge, die in ihrer Höhe feststehen, den anderen, von denen das nicht gesagt werden kann, gleich zu stellen.

Ganz allein stehen die Hansastädte bezüglich der Befreiung von Beamten. In Ha. § 2 2 sind frei die vor dem 7. III. 81

---

1) F. A. VII. 675.
2) F. A. VII. 677.

bei öffentlich anerkannten hiesigen religiösen Gemeinschaften angestellten Geistlichen und die früher unter Zusicherung der Steuerfreiheit angestellten Lehrer an öffentlichen Schulen, jedoch nur für ihr Diensteinkommen und Pension. In Lü. finden sich am Schlusse unter dem Titel „Vorübergehende Bestimmungen" folgende Befreiungen: einmal des Präsidenten und der Räte des ehemaligen Oberappellationsgerichtes der freien Hansastädte, der vor 20. X. 69 angestellten Geistlichen hinsichtlich ihrer Amtseinnahmen und Pensionen, in Bre. § 13 transitorisch derjenigen Prediger, Küster und Organisten, denen Abgabenfreiheit zugesichert ist, hinsichtlich ihres Amtseinkommens. Ferner ist in S.-W. § 8 10 frei das Einkommen der bei der Gesamtuniversität Jena angestellten Lehrer, Beamten und Diener, soweit dasselbe nicht aus Grundbesitz und selbständigen Handels- oder Gewerbsanlagen innerhalb des Großherzogtums herrührt, oder in Dienstbezügen, Wartegeldern und Pensionen besteht, welche aus der Staats- oder Hofkasse oder aus der Kasse einer zum Großherzogtum gehörigen Gemeinde, Stiftung oder öffentlichen Anstalt bezogen werden. Man wird sich mit diesen Befreiungen, die mit der Zeit verschwinden werden, im Prinzip nicht lange zu beschäftigen haben. Es ist schon längst erkannt worden, daß eine Privilegierung der Beamten nicht am Platz ist. Hier scheinen auch mehr geschichtlich politische Rücksichten gewaltet zu haben. Aus solchen erklärt sich offenbar auch die Exemtion des Gutsherrn des Gesamtguts Weißenrode in Lü. § 3 2. Daselbst § 3 2 noch die singuläre Bestimmung, daß die Personen, welchen das Lübeckische Ehrenbürgerrecht verliehen ist, frei sein sollen. Diese steuerlich nicht sehr bedeutsame Bestimmung würde ihren Zweck, eine öffentliche und zugleich materielle Ehrung zu gewähren, besser auf anderem Wege erfüllen.

Zu den Beamten sind auch strikte zu rechnen die höheren und niederen Militärbeamten, sowie die Angehörigen der Gendarmerie. Ihre Steuerfreiheit ist lediglich eine objektive und fand früher schon Darstellung.

Es war schon bei Erörterung des Militärdiensteinkommens Veranlassung gegeben, darauf hinzuweisen, daß in wenigen Fällen außer der rein objektiven Befreiung eine wenn auch nur beschränkte subjektive Freiheit eintrete. Subjektiv ist sie wohl deshalb zu nennen, weil sie ihren Grund hat in den persönlichen Verhältnissen des Pflichtigen.

Es fällt hieher die unter der Bedingung äquivalenter direkter Staatsbesteuerung eintretende Steuerfreiheit des dienstlichen Einkommens der Offiziere, die im Ausland ihren dienstlichen Wohnsitz

haben. Die Begründung, die zuvor bei den Beamten derselben Kategorie angeführt wurde, kann auch hier nur als Ausfluß einer veralteten Lehrmeinung bezeichnet werden. In He. Art. 6 5 werden alle Personen des Soldatenstandes, dazu noch Militärbeamte, wenn das Gesamteinkommen 2600 M. nicht erreicht, für die Zeit, während welcher sie mobil gemacht sind oder zu Ersatzabteilungen mobiler Truppen oder zu Besatzungen von im Kriegsstande befindlichen Festungen gehören, ohne Rücksicht auf den Anfang und die Dauer des Militärdienstes innerhalb eines Monats, für steuerfrei erklärt. Lü. § 3 6 statuiert sonst wesensgleich die Steuerfreiheit des Gesamteinkommens bis zum Betrag von 3000 M. Ist das Gesamteinkommen größer, so wird hier nicht etwa, wie in He. Art. 6 6 das Militärdiensteinkommen freigelassen, sondern nur der dem Militäreinkommen entsprechende Betrag der Einkommensteuer erlassen. R. j. L. § 5 3 befreit bis zu 3000 M. Einkommen die Personen des Unteroffizier- und Gemeinenstandes. Von einer prinzipiellen Berechtigung kann hier nicht die Rede sein, man müßte denn annehmen, daß das gewährte Militäreinkommen zur Existenzführung nicht ausreiche. Von einer zeitweiligen Steuerbefreiung handelt Pr. § 65 2. Es wird eine Steuer nicht erhoben von dem Diensteinkommen der Reichs- und Staatsbeamten sowie der Offiziere während der Zugehörigkeit derselben zur Besatzung eines zum auswärtigen Dienst bestimmten Schiffes der Kaiserlichen Marine und zwar vom ersten desjenigen Monats ab, welcher auf den Monat folgt, in welchem die heimischen Gewässer verlassen werden bis zum Ablauf des Monats, in welchem die Rückkehr in dieselben erfolgt. Hiefür kann nur die praktische Uebung geltend gemacht werden.

Ein weiteres Steuerprivileg des Militärstandes, das jedoch unter gewissen vorübergehenden durch den aktiven Militärdienst bedingten Umständen eintritt, hat weitere Kreise gezogen. Es ist dies die Befreiung von Unteroffizieren und Mannschaften des Beurlaubtenstandes für diejenigen Monate, in denen sie sich im aktiven Dienst befinden. O. Art. 3 3b; Sch.-Li. § 3 8 stellt gar keine Grenzen auf. Andere Staaten stecken hier eine Grenze, begründen eine Art Existenzminimum, so Pr. § 65 1, soweit sie mit einem Einkommen von nicht mehr als 3000 M. veranlagt sind. Ebenso R. ä. L. § 5 3; Li.-De. § 2 3; S.-W. § 8 7; Lü. § 3 5. In He. Art. 6 4 ist die Grenze 2600 M., in Schw.-So. § 7: 1800 M.; in S.-A. § 5; in S.-Go.: 2400 M. Gesetz v. 24. VI. 59. Für die Zeit der gewährten Steuerfreiheit ist der Beginn bez. das Ende des Monats entscheidend, in welchem die Einberufung bezw. Ent-

lassung erfolgte. O. Art. 3 3d macht eine Ausnahme, indem es die Steuerbefreiung erst mit Beginn des auf den Eintritt das dieselbe verursachenden Grundes zuläßt. Man wird gegen diese Ausnahmestellung nichts einwenden können; denn die Opfer an Zeit und Geld allein belasten diese Personen schwer. Sie kommen in ihren Erwerbsverhältnissen zurück, sodaß die Forterhebung der Steuer mitunter zu der Höhe des thatsächlichen Einkommens in keinem Verhältnis steht. Immerhin würde es sich empfehlen, eine Scheidelinie zu ziehen. Bei gewisser Größe des Einkommens ist zu vermuten, daß die Leute in ihrer bürgerlichen Stellung keine so starke Einbuße mehr erleiden werden.

Die einschlägigen Bestimmungen führen hinüber auf diejenigen Steuerfreiheiten, die ihren Grund haben in inneren Verhältnissen des Pflichtigen, dem verschieden ausgeteilten Maß der Leistungsfähigkeit. Die objektiven Beziehungen des Existenzminimums sind erörtert. Wiederholt mag der gemeinsame Ausgangspunkt werden. Der Grundgedanke des Existenzminimums ist der, den zur Existenz schlechthin notwendigen Einkommensbetrag als steuerunkräftig frei zu lassen. Dieser Gedanke ist berechtigt. Doch kann derselbe im Weg der Durchschnittsfreilassung nicht vollständig erreicht werden. Daher ist eine doppelte Ergänzung nötig: Die individualisierende Entlastung, welche betrifft die schonende Behandlung der Familie und die Rücksichtnahme auf einzelne Bedürftigkeitsfälle. Das Existenzminimum ist keineswegs die volle Lösung seines leitenden Gedankens.[1])

Es könnte dieselbe jedoch enthalten bei angemessener Höhe, darum muß in anderen Bestimmungen eine Erleichterung gesucht werden. Dies geschieht in einer Reihe von Staaten durch Berücksichtigung der Familiengröße in den sog. Kinderparagraphen, auf deren Anwendung der Pflichtige ein Recht hat. So ist in Oe. bei einer Zahl von über zwei Kindern die kein selbständiges Einkommen beziehen $^1/_{20}$ vom Einkommen des Haushaltungsvorstandes in Abzug zu bringen, derselbe jedoch mindestens um eine Stufe zu ermäßigen. So kann in Oe. § 173 das Existenzminimum sich erhöhen, bei vier Kindern auf 666 fl., bei sechs Kindern auf 750 fl. In Pr. § 18 wird obligatorisch für jedes nicht selbständig zu veranlagende Familienglied unter 14 Jahren von dem steuerpflichtigen Einkommen des Oberhauptes, sofern dasselbe nicht höher als 3000 M. ist, der Betrag von 50 M. in Abzug gebracht mit der Maßgabe, daß bei Vorhandensein von drei oder mehr Familienmitgliedern dieser

[1]) Schäffle: Steuer. Bes. Teil. § 86.

Art eine Ermäßigung um eine Stufe stattfindet; das Existenzminimum wird bei vier Kindern auf 1100 M., bei sechs Kindern auf 1200 Mk. steigen. Dasselbe in Brau. § 18; Li.-De. § 14 erhöht den Abzugsposten auf 60 M., mit der Folge, daß das Minimum bei vier Kindern auf 540 M., sechs Kindern auf 660 M. sich stellt.

Dazu kommen in fast allen Gesetzen fakultative Bestimmungen, kraft deren die Veranlagungsorgane bei Einkommen bis zu gewisser Höhe besondere die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigende Verhältnisse berücksichtigen, eine Ermäßigung der Steuersätze um verschiedene Stufen gewähren können. Die Anwendung dieser Vergünstigung kann also thatsächlich in den untersten Stufen zur Steuerfreiheit führen. Das Detail hierüber soll später folgen. Thatsächlich wird also von der Durchschnittsbefreiung abgewichen und das Existenzminimum individuell gestaltet. Bei der Durchführung des Existenzminimums kann auch daran gedacht werden, nach Ortsklassen [1]) den Beginn der Steuerpflicht abzustufen. Allein diese Unterscheidung würde die Schwierigkeit mit sich bringen, daß die Progressionsskala ungleichmäßig würde, ja daß die Aufstellung besonderer Skalen nötig wäre bis zu einer gewissen Höhe des Einkommens. Infolge dieser technischen Momente hielt die Praxis an der Einheitlichkeit des Existenzminimums fest.

Das Existenzminimum, das nicht für jeden Pflichtigen in Anrechnung gebracht werden darf, wie man nach seiner Natur doch vielleicht erwarten könnte, bildet in seiner jeweiligen Höhe die Regel, von der manche Staaten Ausnahmen zulassen zu Gunsten gewisser Personenkategorien.

He. Art. 6 7 erhöht das Minimum für Invaliden, die eine Invalidenpension beziehen, sofern ihr Gesamteinkommen den Betrag von 600 Mk. nicht erreicht, auf diesen Betrag, auf 700 Mk. für solche Invaliden, die in Folge von Verletzungen in ihrer Erwerbsthätigkeit wesentlich geschädigt sind. Das Leitmotiv wird zu billigen sein, seine praktische Ausdehnung bildet eine gerechte Forderung.

Auf diese und andere soziale Erwägungen sind manch andere Erhöhungen zurückzuführen. In R. ä L. § 4 c sind bis 600 Mk. frei im Inland wohnende und Staatsangehörige im Ausland auf die Dauer von 2 Jahren, wenn sie verheiratet sind oder wenn sie verwittwet sind und Angehörige haben, deren Alimentation ihnen obliegt, vorausgesetzt, daß das Einkommen nicht lediglich in Zinserträgnissen besteht oder die Steuerpflichtigen Eigentümer oder

---

1) Motive zum Oe. Gesetzentwurf S. 84. — Bericht des Perm. Steuerausschusses. Gesetzentwurf. S. 98.

Nutznießer von inländischen Grundstücken sind, die insgesamt mit mehr als 100 Steuereinheiten eingeschätzt sind. Es handelt sich dabei um nicht fundiertes Einkommen, wozu noch die durch die Unterhaltspflicht der Angehörigen beschränkte Steuerkraft tritt.

He. Art. 6 2 befreit bis 700 Mk. solche, die zu ihrer Ausbildung ein Gymnasium, eine Universität oder andere Unterrichtsanstalten besuchen; S.-W. § 8 8 nur das Einkommen der Studierenden und der Schüler der höheren Lehranstalten aus Arbeit und gewinnbringender Beschäftigung. Noch ausgedehnter Sch.-Li. 3 4: Die Besucher öffentlicher oder privater Unterrichtsanstalten, sowie Lehrlinge ohne eignes Verdienst, desgleichen junge Mädchen, die sich zur Erlernung des Haushaltes oder zu ihrer sonstigen Beschäftigung und Ausbildung in fremden Häusern aufhalten, sofern sie nicht ein selbständiges Einkommen aus Grundbesitz, gewerblichen Unternehmungen, aus Zinsen und Renten haben.

O. Art. 3 5 statuiert Steuerfreiheit für solche, die öffentliche oder private Unterrichtsanstalten besuchen, desgleichen für Lehrlinge ohne eigenen Verdienst. Beziehen diese Personen ein selbständiges Einkommen aus Vermögen oder sonstigen Berechtigungen, so gilt für sie das Existenzminimum von 225 Mk. Man wird hingegen keine Erinnerungen bringen, vielmehr Ausdehnung auf gleich schwache Steuerkräfte wünschen können. Vielfach werden auch dieselben Beweggründe für eine Schonung sprechen, wie bei den jugendlichen Personen.

Staaten, die kein Existenzminimum haben, erklären für steuerfrei die Armen. Es ist das der steuerrechtliche Ausdruck für das Sprichwort: „Wo nichts ist, da hat der Kaiser das Recht verloren". So S.-W. § 8 12; R. j. L. § 5 1; R. ä. L. § 4 i. Bei einigermaßen entsprechendem Existenzminimum wie in Sa. § 6 7 ist diese Erwähnung überflüssig, ebenso Sch.-Li. § 3 5. Von der Klassensteuer tritt Freiheit ein in S.-Go. § 29 d; S.-Co. Art. 27 d. In R. j. L.; Sa.; Sch.-Li. erstreckt sich die Ausnahme nur auf solche Arme, die im Weg der öffentlichen Armenpflege Unterstützung beziehen. Ein Sammelsurium von Personen, die hier in Betracht kommen können, führt uns O. Art. 3 4 vor. Es sind frei „diejenigen, welche aus öffentlichen, weltlichen oder kirchlichen Armenmitteln unterstützt werden; desgleichen diejenigen, welche in Strafanstalten, Hospitälern, Irren- und Taubstummenanstalten und ähnlichen Instituten, wenn auch nur teilweise, auf öffentliche Kosten unterhalten werden; sowie überhaupt diejenigen, deren gesamte Verhältnisse so dürftig erscheinen, daß sie ohne Druck auch nicht einmal zur Zahlung der Steuer der niedrigsten Stufe für fähig

erachtet werden können, und die deshalb auch zu Beiträgen zu der Gemeindearmenkasse nicht herangezogen werden". Der letzte Satz zeigt drastisch, welch Unding die Besteuerung Armer wäre.

Die soziale Steuergesetzgebung hat auch da und dort auf die durch das Alter bedingte Erwerbsfähigkeit Rücksicht genommen und manche Befreiungen eintreten lassen, für die Altersstufen, in denen der Mensch am hilfsbedürftigsten erscheint, für die Jugend und für das Alter. Es besteht nur Veranlassung hiezu für jene Staaten, welche gar kein oder nur ein geringes Existenzminimum kennen. Im einzelnen besteht trotz Einfachheit der Frage gründliche Verschiedenheit. S.-W. § 8 9 befreit das Einkommen der unter 18 Jahre und der über 60 Jahre alten Personen aus Gewerbebetrieb inkl. Pachtgewerbe, Arbeit und gewinnbringender Beschäftigung, Rechten auf periodische Hebungen und Vorteile jeder Art bis zum Betrage von 200 Mk. R. ä. L. § 4 g unter sonst gleichen Bedingungen das Einkommen aus Gewerbs- und Geschäftsthätigkeit bis zum Betrag von 150 Mk.; R. j. L. § 5 für das Einkommen, gleichviel welcher Art bis zu 300 Mk. Für die Berechnung des Lebensalters soll maßgebend sein der 1. Januar des Jahres, für welches die Veranlagung erfolgt. In S.-Co. Art. 27 c erfolgt die Steuerbefreiung für die zu den zwei untersten Stufen zählenden Steuerpflichtigen mit der Modifikation, daß das jugendliche Alter nur bis zum 17. Jahre zählt. In S.-Go. § 29 c sind frei die zur untersten Stufe der dritten Hauptklasse gehörigen Personen, die am 1. Juli des Veranlagungsjahres das 18. Lebensjahr noch nicht erreicht, oder das 55. bereits zurückgelegt haben. Lediglich eine Befreiung der jugendlichen Personen sprechen aus Sch.-Li. § 3 3. Sie betrifft Personen vor vollendetem 16. Jahr, soweit sie den untersten sieben Stufen angehören. Sodann in O. Art. 3 2 diejenigen Personen, die bei Beginn des Steuerjahres das 17. Jahr noch nicht vollendet haben, hinsichtlich des Einkommens eigner Thätigkeit, nicht aber aus Vermögen und sonstigen Berechtigungen, wenn es 225 Mk. übersteigt, in Schw.-So. § 6 5 Personen vor vollendetem 18. Lebensjahr, soferne ihr Einkommen aus Vermögen oder Betrieben 600 Mk. nicht übersteigt. In He. Art. 6 2 ist 700 Mk. Einkommen frei. Ein einziger Staat berücksichtigt nur das Alter, nämlich Li.-De. § 2 8, in dem es für 60jährige das Existenzminimum auf 400 Mk. hinaufsetzt.

Man wird diese Erleichterungen wohl passieren lassen können. Der Ertrag der Steuer wäre gering, die Mühe der Veranlagung groß. Dazu kommt die häufige Thatsache, daß diese jungen Leute

mit an sich schwachen Kräften ihre Angehörigen unterstützen, vielleicht auch die Erwägung, daß diese Eigenschaft als Träger der Personalsteuer eine gewisse Mündigkeit bedingt.[1]) Wenn das richtig ist, so wird man billigerweise diese Schonung auch dem Greisenalter zusprechen müssen, zumal nach feststehenden Thatsachen eine Unterhaltspflicht der bejahrten Personen seitens jüngerer seltener besteht und erfüllt wird oder werden kann, als es im umgekehrten Verhältnis regelmäßig geschieht.[2]) Ja man darf behaupten, daß diese Festsetzungen mit den zahlreichen, aber unbegründeten Unterscheidungen der Einkommensarten, die noch objektive Beschränkungen hinsichtlich der Höhe enthalten, unzureichend sind. Nicht allein der Einfachheit wegen wäre es das einzig richtige, ein steuerfreies Existenzminimum zu schaffen oder das vorhandene auszudehnen.

Die einzige Steuerbefreiung die dem Geschlecht Rechnung trägt, findet sich in Ha. § 2 2 3, welches die Witwen der vor 7. III. 81 bei öffentlich anerkannten religiösen Gemeinschaften angestellten Geistlichen und daher unter Zusicherung der Steuerfreiheit angestellten Lehrer an öffentlichen Schulen, sowie des vormaligen hamburgischen Militärs freiläßt. Sie ist ebenso untergeordnet als vereinzelt.

Wie es Ausnahmen gibt, welche ein erhöhtes Existenzminimum, sogar totale Steuerfreiheit kennen, so finden sich auch Ausnahmen, welche noch unter der Normalgrenze das Einkommen bestimmter Personen zur Steuer heranziehen. In Sa. § 6 8 haben die außerhalb des Landes wohnenden Besitzer sächsischer Grundstücke und Gewerbeetablissements den das Minimum nicht übersteigenden Betrag, nach dem für die unterste Klasse bestimmten Satze zu versteuern. In S.-M. Art. 6 5 dieselbe Bestimmung; doch soll der Jahressteuerbetrag eines Steuerpflichtigen unter 50 Pfg. außer Ansatz bleiben. S.-A. § 16 2 besteuert das Einkommen aus inländischem Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Staatsbesoldungen auch nach den Steuersätzen der Stufen 1 und 2 (60—300—450 Mk). Schon die kleine Zahl derer, die solche Anordnungen treffen, weist auf exzeptionelle Verhältnisse hin. Es ist nicht zu bestreiten, daß diese Bezüge nicht selten Teile eines großen, steuerkräftigen Einkommens repräsentieren. Indes werden sich bei der Geringfügigkeit des Ergebnisses die Kosten der Veranlagung nur dann rentieren, wenn die Zahl der Fälle eine erhebliche ist. Zumeist wird die Sachlage an den Grenzgebieten den Ausschlag geben.

[1]) Burkart. Hirth's Annalen 1877. S. 221.
[2]) F. A. V. 946. Antoni: Steuersubjekte.

2. Juristische Personen

Wenn die Steuergesetzgebung sich an alles hält, was durch seine Wirtschaftsführung geeignet ist, ihren Zwecken zu dienen, so wird man sich nicht darüber verwundern, zumal wenn dies reichen Ertrag in Aussicht stellt. Die Gesetzgebung aber findet die juristischen Personen vor. Unter ihnen sind kurz alle Rechtssubjekte zu verstehen, die nicht Einzelmenschen sind. Die Rechtsfähigkeit der juristischen Person bezieht sich auf das öffentliche und auf das Privatrecht, in letzterer Hinsicht namentlich auf das Vermögensrecht. Es ist von ihnen bekannt, daß sie sich im Lauf von Dezennien mannigfaltig differenziert und zu einem mächtigen wirtschaftlichen Faktor entwickelt haben, dessen Einfluß zu leugnen oder zu verkennen Widersinn wäre. Die nächste Veranlassung zur Annahme solcher Rechtssubjekte außer dem Menschen lag in der Existenz der Rechtsgemeinschaft selbst des Staates. Hier hat die Gesamtheit der Genossen gewisse Rechte, die nicht den einzelnen zustehen, sondern als solcher und daher erschien eben die Gesamtheit als Rechtssubjekt. Daneben erkannte dann das Recht noch andere juristische Personen mit selbstständigem Dasein an und zwar öffentlichrechtlichen wie privaten Ursprungs. Sonst geht die allgemeine Teilung noch auf die nach Körperschaften und Stiftungen hinaus. Das Schema wäre dann etwa folgendes: Es zerfallen die Wirtschaften der juristischen Personen des öffentlichen Rechts in Territorialgemeinschaften, in der Hauptsache Staat und Kommunalkörper, sowie in Spezialkorporationen und Stiftungen; dagegen diejenigen des Privatrechts in Erwerbsgesellschaften und gemeinsame Ergänzungswirtschaften, andererseits in Vereine.

Bei Betrachtung des Verhaltens der Praxis stößt man, wie fast immer, auf prinzipielle Verschiedenheiten in Menge, hier mit dem Vorzug, daß sie sich geschichtlich erklären lassen. In den Fällen, da die Einkommensteuergesetze aus Klassensteuern hervorgegangen sind, sei es nun, daß jene noch daneben bestehen oder nicht, ist die natürliche Folge die, daß nur physische Personen herangezogen werden. Wenigstens wird die Sachlage so lange andauern, als keine Reform dieses Gesetzes eintritt. In diesem Stadium befinden sich noch S.-Go. und Sch.-Li. Es läßt sich aber auch der Fall denken, daß die allgemeine Einkommensteuer zu alteingebürgerten Ertragssteuern hinzutritt, um eine allmähliche Ueberleitung zu dem alleinigen Einkommensteuersystem vorzubereiten. Da ist es dann ein ganz plausibler Standpunkt, daß man die nicht physischen Personen in den Ertragssteuern heranzieht. Diese Stellung nahm auch die Mehrzahl der Staaten einmal ein. Heute

ist es noch Oe., das einen großen Teil der juristischen Personen nur der Erwerbssteuer unterwirft. Auch diese Ausnahme wird verschwunden sein mit dem Zeitpunkt, da der Reformplan einer einzigen allgemeinen Einkommensteuer fester Gestalt annimmt und seiner Verwirklichung entgegengeführt wird. Im Laufe der hier gezeichneten Entwicklungsperioden geht man von der Ueberzeugung, daß nur physische Personen zufolge der Natur der Einkommensteuer, der ja die Berücksichtigung vor allem persönlicher Verhältnisse des Einzelindividuums nachgerühmt wird, besteuert werden dürften, über zu der Ansicht, daß es dem Wesen der Einkommensteuer vor allem eigentümlich ist, das selbständige Einkommen zu erfassen, das somit sämtliche Einkommensempfänger ihr unterliegen.[1])

Eine Einigkeit ist hierüber noch nicht erzielt und auch die Praxis zieht die Konsequenzen nur unvollkommen. Es sind zwei Richtungen zu unterscheiden, in denen die Ausdehnung der Steuerpflicht über den Kreis physischer Personen hinausgeht. Entweder hat man sämtliche mit dem Rechte des Vermögenserwerbs ausgerüstete juristische Personen, Anstalten, Stiftungen, Gesellschaften sowohl des öffentlichen als auch des Privatrechts herangezogen oder man hat einzelne juristische Personen oder Gesellschaften und zwar zumeist Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften herausgegriffen und als solche der Steuer unterworfen. Letzteres Verfahren haben für gut befunden Pr., Brau., Li.-De., He., Ba., O., S.-M., Schw.-Ru., Schw.-So., S.-Co, Ha., Lü. Von der Regel der Steuerpflicht aller juristischer Personen gehen aus Sa., A., S.-W., S.-A., R. ä. L., j. L., Bre. Für sie ergibt sich die Notwendigkeit, zugleich Ausnahmen für jene Gesamtheiten festzusetzen, welche kein Einkommen erzielen, sondern religiöse, gemeinnützige, gesellige Zwecke verfolgen. Der Vorteil der von vorneherein beschränkten Steuerpflicht ist darum der, daß man mit dem gesetzlich feststehenden Begriff eine sichere Grenze gezogen hat. Wohlverstandenes Selbstinteresse sorgt dafür, daß man gerade diejenigen Assoziationen trifft, in denen sich meistens die Erzeugung großer Einkommen vollzieht.[2])

§ 10. Juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Die erste und vornehmste juristische Person ist der Staat. Er, die Vereinigung der Menschen in einem Land, ist selbständig und unabhängig. Ihm obliegen Aufgaben, zu deren Erfüllung er der Geldmittel bedarf. Die öffentlich rechtlichen Einnahmen als Steuern, Gebühren, Zölle, Strafen, Beiträge, Zahlungen öffent-

[1]) F. A. VII. 671. Motive zum Pr. Einkommensteuergesetzentwurf.
[2]) Bericht der Steuerkommission d. württ. Kamm. d. Abg. S. 10 ff.

licher Verbände entfallen hier, einfach deshalb, weil der Staat an sich selbst keine Steuern zahlen kann. Der Staat, in seiner vermögensrechtlichen Seite Fiskus, besitzt Vermögen. Er zieht aus Unternehmungen und Einrichtungen, die er aus Gründen des öffentlichen Interesses unterhält und auch ohne solche, die sog. Anstaltsgebühren und privatwirtschaftlichen Einkünfte. Auch hier kann von thatsächlicher Besteuerung nicht die Rede sein. Diese wurde nach ihrem Charakter als öffentlich rechtliche Verpflichtung Leistung an ein übergeordnetes Subjekt voraussetzen. Wohl aber kann die formelle Leistung, besser Veranlagung dort eine billige Forderung sein, wo sonst eine Begünstigung der staatlichen Konkurenz eintritt, die Rücksicht auf das Umlagerecht der Kommunalverbände es gebietet.[1])

Thatsächlich hat diese Erwägung auch Beachtung gefunden. Es hat Oe. mittels eines besonderen Gesetzes vom 19. III. 87. die Erwerb- und Einkommensteuerpflicht der Staatseisenbahnen normiert. Im übrigen findet sich keine Befolgung dieser Grundsätze. In der Legislative wird der Landesfiskus unter den juristischen Personen nicht erwähnt, so in Bre., S.-W., R. j. L.; allein die ganze Anlage der Gesetze läßt vermuten, daß eine Besteuerung nicht gewollt ist. Eines ausdrücklichen Hinweises auf die Steuerfreiheit erfreut sich der Staatsfiskus in Sa. § 6 2; A. § 6 2 mit Erwähnung aller möglichen Fonds. S.-A. § 4 2 mit Hervorhebung der Herzoglichen Landesbank, R. j. L. § 4 2 nebst allen Staatsanstalten und Landeskassen einschließlich der Sparkassen. Die Staatsanstalten werden befreit in Bre. § 3 g.

Für Deutschland kommt außerdem in Betracht die Besteuerung des Reichs durch die Einkommensteuern. Thatsächlich würde nun sich nicht viel finden, das mit Staatssteuer belegt werden könnte. Es haben nämlich zwei Reichsgesetze Befreiungen bedeutender Einkommensquellen ausgesprochen. So indirekt das Reichsgesetz v. 25. V. 73 § 1, indem es die dem Reich gehörigen und dem dienstlichen Gebrauch einer Reichsverwaltung gewidmeten Gegenstände hinsichtlich der Befreiung von Steuern den im Eigentum des einzelnen Staates befindlichen gleichartigen Gegenständen gleichstellt. Daraus folgt nach dem Vorangegangenen effektive Steuerfreiheit. Ein direktes Privileg spricht noch das Reichsbankgesetz v. 14. III. 75 § 21 aus: „Die Reichsbank und ihre Zweiganstalten sind im gesamten Reichsgebiete frei von staatlichen Einkommen- und Gewerbesteuern."

---

[1]) Wagner: Finanzwiss. II$_2$ S. 48. Schäffle: Steuern. Allg. Teil. S. 266.

Schon aus diesen Exemtionen ergibt sich die Anerkennung der prinzipiellen Steuerpflicht des Reiches als Regel. Sie ergäbe sich aber auch sonst auf Grund der Erwägung, daß kein Umstand, auch nicht die überdies bestrittene staatsrechtliche Stellung dazu berechtigte Veranlassung gibt, das Reich, das in einem Staat Grundbesitz oder Gewerbebetrieb hat, anders zu ästimieren als einen beliebigen anderen Steuerpflichtigen. Es trifft hier der Grund insbesondere zu, der im vorhergehenden Abschnitt Anlaß bot, eine formelle Besteuerung zu befürworten, mit der Abänderung, daß der erwähnte Billigkeitsgrund die materielle Steuerpflicht wohl rechtfertigt.[1]) Es ist ja selbstverständlich, daß Reichseinkommen, dessen Bezug auf Hoheitsrechten beruht, als Matrikularbeiträge und Zölle, hier keinen Platz finden. Trotz der prinzipiellen Berechtigung hat merkwürdiger Weise noch kein Staat eine Steuerpflicht statuiert. Bre., S.-W., R. ä. L. ignorieren das Reich vollständig. Sa. § 6 2; A. § 6 2; R. j. L. § 4 1; S.-A. § 4 2 überdies noch die Reichsbank. Wenn man von der Auffassung ausgeht, daß das Reich heranzuziehen sei, so ist die Einfügung einer reichsgesetzlichen Befreiung in ein Gesetz nicht ohne Bedenken, da bei etwaiger Aufhebung des reichsgesetzlichen Privilegs die Nennung noch ein landesrechtliches Privileg bedeuten würde.[2])

Von größerer Bedeutung sind steuerrechtlich die Kommunalverbände, schon wegen ihres zahlreichen Vorkommens. Hier ressortieren die politischen Gemeinden (nach S.-A. auch Kirchen-, Pfarr- und Schulgemeinden), die Distrikts-, Kreis- und Provinzialverbände. Auch bei ihnen kann es sich nur um eine Besteuerung des Einkommens privatwirtschaftlicher Art handeln. Wollte man darüber hinausgehen, so würde damit eine schärfere Besteuerung der Einwohner involviert, und das vielleicht noch dafür, daß die Gemeinde staatliche Aufgaben erfüllt. Dagegen ist nicht einzusehen, was den Grund zur Freilassung des Privaterwerbs abgeben sollte. Es kann höchstens dem beachtenswerten Einwand, daß die Gemeinde das für ihre Versehung staatlicher Funktionen verdiene, die Konzession gemacht werden, daß man Freiheit statuiert eben gerade für diejenigen Einkommensteile, die aus dem gemeinnützigen und öffentlichen Zwecken dienenden Vermögen hervorgehen. Es wird dies gestattet werden können trotz zweier Gründe, die hauptsächlich gegen die Befreiung des anderweitigen Einkommens sprechen. Es verlangen nämlich die Konkurrenzverhältnisse eine Gleichstellung

[1]) F. A. IX. 392. Schanz: Zur Frage der Besteuerung.
[2]) Württemb. Kammer der Abgeordneten, S. 16.

kommunaler und privater Unternehmungen. Dann aber ist der Privaterwerb und der diesbezügliche Besitz der einzelnen Kommunen zu ungleich, so daß die Befreiung von Staatssteuern ungleich wirken würde.[1])

Den sich daraus einstellenden Inkonvenienzen entgehen auch die meisten Gesetze in geringerem oder größerem Maß, mit Ausnahme Bre. § 3 g., welches die kommunalen Verbände befreit. Ganz allgemein spricht sich S.-A. § 2 4, 4 3 und S.-W. § 4 4, 7 5 dahin aus, daß die Gemeinden hinsichtlich des Einkommens aus Grundstücken und Gebäuden, bezw. Vermögen, welche sich in unmittelbarem Gebrauch der Gemeinden für gemeindliche Verwaltungszwecke befinden, frei sein sollen, insoweit und solange dies der Fall ist. Positiv drückt sich aus Sa. § 4 1 Spez. Erl. 3: „Beitragspflichtig sind die Gemeinden und die übrigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts hinsichtlich des Reinertrags ihres in Grundbesitz, einem gewerblichen Betriebe oder sonst werbend angelegten Vermögens abzüglich der Zinsen der von ihnen aufgenommenen Anleihen. Fast wörtlich für Gemeinden R. ä. L. § 2 4 mit spezieller Hinzufügung des Zinsabwurfs ausgeliehener Kapitalien. R. j. L. § 2 3, 5 4 befreit Einkommen aus Kapitalvermögen bis 3000 Mk. Eigentlich überflüssig A. § 4 1, 6 2, das die Kreiskommunen bez. der Einkünfte aus den nach den Gesetzen v. 24. I. 72 und 2. V. 82 gewährten Dotationen ausnimmt.

Wir gehen über zu Spezialkorporationen und Stiftungen. Als solche mögen Kirchen und Schulen die erste Stelle einnehmen. Diese als im Eigentum des Staats oder der Gemeinde befindlich unterliegen den schon geschilderten Grundsätzen. Auch für sie gilt die Forderung, daß sie nur mit ihrem selbstständigen, nicht abgeleiteten, aber aus dem Bereich der Steuergewalt bezogenen Einkommen erfaßt werden dürfen. Aber sogar hiefür muß noch eine Ausnahme gefordert werden, für den Fall der notwendigen Verwendung dieser Mittel zu Erreichung ihrer Zwecke. Die Praxis geht jedoch über diesen Standpunkt hinaus, indem sie wohl der Erwägung Raum gibt, daß durch die Thätigkeit der Korporationen der Staat in der Durchführung seiner Aufgaben unterstützt wird. Eine gänzliche Befreiung findet sich in Bre. § 3 g. für beide; in S.-A. § 4 4 für Kirchen Pfarreien und Schulen (letztere soweit sie öffentliche Anstalten sind), soweit ihr Einkommen in dem Genusse solcher Personen sich befindet oder stiftungsgemäß in den Genuß solcher Personen übergeht, bei deren Veranlagung die be-

[1]) Wagner: Finanzwiss. II. § 412.

treffenden Bezüge mit in Anrechnung kommen. R. ä. L. § 4 e. nur hinsichtlich ihres Einkommens vom Kapitalvermögen, S.-W. § 7 4 zuzüglich der Gesamtuniversität Jena. In R. j. L. sind nur Kirchen frei wegen ihres Einkommens aus Kapitalvermögen bis 3000 Mk. In Sachsen § 6 2 endlich nur die Landesuniversität und die Landesschulen zu Meißen und Grimma.

Zunächst stehen die mit dem Rechte des Vermögenserwerbs ausgestatteten Stiftungen, Anstalten und Personenvereine. Sie unterliegen in Sa. § 4 1 hinsichtlich des Reinertrags ihres in Grundbesitz, Gewerbebetrieb oder sonst werbend angelegten Vermögens abzüglich der Zinsen der von ihnen aufgenommen Anleihen der Besteuerung. Ebenso A. § 4 1 mit Ausnahme der Landarmenfonds § 6 2, -schul-, -waisenfonds. In S.-A. sind steuerpflichtig § 2 4 die mit dem Rechte der juristischen Persönlichkeit ausgestatteten Stiftungen, Anstalten und Personenvereine, gleich wie in Sa. R. ä. L. § 2 5 erklärt juristische Personen, ingleichen alle Vereine pflichtig, es nimmt davon aus Anstalten, welche ausschließlich zur direkten Unterstützung von Armen, Kranken, Witwen und Waisen, ingleichen zu Kirchen und Schulzwecken, zur Beförderung der Sittlichkeit oder zur Vorbeugung von Verbrechen oder Verarmung bestimmt sind und eben deshalb die Anerkennung des Staates als milde Stiftungen erlangt haben. S.-W. § 4 4 unterwirft juristische Personen, Stiftungen, Personenvereine der Steuer; Anstalten mit den soeben angeführten Zwecken, Stiftungen § 7 5 in Ansehung des Einkommens aus solchem Vermögen, welches ausschließlich zu einem frommen und gemeinnützigen Zweck bestimmt ist und bestimmungsgemäß verwendet wird. R. j. L. § 2 3 besteuert juristische Personen, Vereine wegen ihres Einkommens aus Kapitalvermögen, aus dem Betrieb gewinnbringender Geschäfte und aus inländischem Grundbesitz, befreit dagegen milde Stiftungen wegen ihres Einkommens aus Kapitalvermögen bis 3000 M. In Bre. § 2 a werden als Regel Stiftungen und juristische Personen erfaßt, § 3 h als Ausnahme Stiftungen und Vereine hinsichtlich desjenigen Einkommens, welches sie für gemeinnützige, wohlthätige, wissenschaftliche oder künstlerische Zwecke ohne Privatvorteil der Teilnehmer verwenden, befreit. Außerdem werden von Korporationen noch befreit in S.-W. § 7 6 die infolge reichs- oder landesgesetzlicher Vorschriften bestehenden Krankenkassen (einschließlich der Gemeindekrankenversicherungen), Berufsgenossenschaften, Knappschaftskassen, sowie die Thüringische Versicherungsanstalt, soweit nicht Einkommen aus Grundbesitz in Frage steht, in Bre. § 3 c ganz allgemein Kranken-, Witwen-, Invaliden-, Sterbe- und Beerdigungskassen, in S.-A. § 4 2 die

Staatsdienerwitwensozietät. Verwirrender und verworrener könnte in der ganzen Materie die Terminologie kaum sein. Der zu weite Begriff der juristischen Person sollte fallen gelassen werden. In das noch bestehende Chaos kann Ordnung gebracht werden. So wird wenigstens der Vorschlag gemacht, folgende Scheidung vorzunehmen: rechtsfähige Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts. Die Beurteilung läuft auf das im vorigen gegebene hinaus, was Grundbesitz und Gewerbebetrieb anlangt; bei Kapitalanlagen kommt der Vergleich mit Privaten nicht zur Bedeutung. Es soll ein Entgegenkommen gezeigt werden gegenüber den Korporationen und Stiftungen, die Zwecke verfolgen, welche die Interessen des Staats und der öffentlichen Körperschaften fördern. Ob dasselbe bis zur Freilassung gehen darf, wird von den thatsächlichen Verhältnissen vielfach abhängen. Man wird also den Begriff der Gemeinnützigkeit nicht allzu vage nehmen, sondern auf das mehr notwendige begrenzen müssen. Wohlthätigkeitsvereine z. B. dürfen nicht auf dieselbe Stufe gestellt werden mit Vereinen zur Förderung der Künste, obwohl nicht geleugnet werden soll, daß es Berührungspunkte gibt.

Soviel von inländischen juristischen Personen. Wer sie besteuert, wird billigerweise ausländische nicht freilassen können. Unter den Bundesstaaten wird dann die praktische Erwägung dafür sprechen, die Doppelbesteuerungsbestimmungen zur Anwendung zu bringen. Das ist auch ausdrücklich geschehen seitens A. § 4 4; Sa. § 4 3; Bre. § 2 c. Die neueren Gesetze erachten das als selbstverständlich.

§ 11. Juristische Personen des Privatrechts.

Den eigentlichen juristischen Personen im engeren Sinne stehen gegenüber die sogenannten juristischen Personen des Privatrechts. Unter ihnen nehmen die Erwerbsgesellschaften bei weitem den größten Raum ein nach Zahl und Bedeutung, vor allem die Aktiengesellschaften. Speziell sie sind schon so oft und eingehend in steuerlicher Hinsicht behandelt worden, daß man auf jene Erörterungen [1]) getrost verweisen kann.

Der strittige Punkt ist der, ob die Aktiengesellschaft sowohl als auch die Aktionäre zu besteuern seien. Die Entscheidung hängt ab davon, ob die Aktiengesellschaft ein selbständiges Einkommen

---

1) F. A. II. 317. Schanz: Die direkten Steuern Hessens und deren neueste Reform. VIII. 659. Wagner: Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preußen. VII. 437. Hecht: Die staatliche Besteuerung der Aktiengesellschaften in Deutschland.

hat. Ihre Stellung unter den Handelsgesellschaften des Handelsgesetzbuches zeigt vor allem, daß sie die Form einer Produktionsunternehmung ist, freilich eine Form ganz besonderer Art. Die Aktiengesellschaft als solche hat selbständig ihre Rechte und Pflichten.[1]) In dieser ihrer juristischen Stellung steht sie gleich dem Staat, der Gemeinde, die Selbstzweck sind. Nach ihrer wirtschaftlichen Seite hin stellt sie sich dar als Mittel und Werkzeug zu den Erwerbszwecken der sich am Unternehmen Beteiligenden. Diese beiden Seiten der Aktiengesellschaft sind relevant. Man kann meines Erachtens von keiner abstrahieren, allein der einen oder der anderen stattgeben und hienach die Besteuerung einrichten. Die Aktionäre lassen ihre Einlagen in der privilegierten Form der Aktie arbeiten. Sie haben, solange die Gesellschaft besteht, Anspruch auf den Reingewinn, soweit dieser nicht nach dem Gesetz oder dem Gesellschaftsvertrag von der Verteilung ausgeschlossen ist.[2]) Damit steht das, was als Dividende u. s. w. zur Verteilung gelangt, noch nicht dem Schuldzins gleich. Zur Unbestimmtheit des an käme noch die des quantum. Der Aktionär kann ja auch nicht etwa sein Kapital kündigen, er darf seine Einlagen nicht zurückfordern. Diese Erwägung führt dazu, anzunehmen, daß der zu verteilende Betrag bei den Aktionären Einkommen bildet. Was außerdem noch an Reingewinn vorhanden ist, dürfte wohl Einkommen der Aktiengesellschaft sein. Ueber das Ausmaß nach beiden Seiten entscheidet, gebunden auch durch gesetzliche Schranken, die Generalversammlung. Das Gesetz greift aber auch in die wirtschaftlichen Verhältnisse ein und trifft Fürsorge für die Möglichkeit der Existenz einer solchen Gesellschaft; es fordert die Bildung eines Reservefonds.[3]) Dieser ist gewissermaßen das gesetzliche Einkommen, das aus dem gesamtwirtschaftlichen der Aktionäre ausgeschieden werden muß. Solange die Gesellschaft besteht, besteht dieses Einkommen mit der Bestimmung für seinen besonderen Zweck. Erst mit dem Ende der Gesellschaft kommt es in wirtschaftlicher Hinsicht für den Aktionär in Betracht. Nicht anders verhält es sich mit Verwendungen zu anderen Zwecken, etwa Zuschüssen zu Lokalbahnen, Hafenbauten, Kanälen. Hier liegt zwar keine gesetzliche Vorschrift vor, diese wird aber ersetzt durch den Beschluß der Generalversammlung. Es übt der Einzelne hier wohl seinen Einfluß aus, allein er hat keinen unentziehbaren Anspruch gegen die Aktiengesellschaft.

---

[1]) HGB. § 210.
[2]) HGB. § 213.
[3]) HGB. § 260 262.

Ich deduziere darum: Einkommen der Aktiengesellschaft ist, was nach Gesetz oder Beschluß des Gesellschaftsorganes von der Verteilung ausgeschlossen ist. Wie die Besteuerung im einzelnen auszuführen wäre, trifft die technische Seite. Diese Ansicht ist eine Vermittlung zwischen der theoretisch vertretenen, daß die Aktiengesellschaft lediglich ein „Konglomerat der einzelnen Aktionäre" sei und der praktisch zumeist geltenden, daß sie eine „selbständige, einzige juristische Person sei, in der die einzelnen Personen der Aktionäre vollständig aufgehen".

Den ersten Standpunkt vertreten rein S.-Go., Sch.-Li. und Oe. Sie besteuern überhaupt keine juristischen Personen. Es wird der Aktionär mit der Dividende veranlagt. Jedoch die Besteuerung mit dieser Maßgabe ist nicht korrekt, da die Dividende oder was sonst als Zins verteilt wird, keineswegs das ganze Einkommen der Aktiengesellschaft darstellt. Reservefonds und ähnliche Einrichtungen pflegen reichlich dotiert zu werden. Es entgeht ferner die Dividende, die an ausländische Aktionäre gezahlt wird: ja einem gewissen menschlichen Trieb entsprechend ist anzunehmen, daß leicht, also des öfteren Hinterziehungen stattfinden werden. Dem gegenüber soll nicht verkannt werden, daß für den endgiltigen Perzipienten eine richtige Progression zustande kommt. Auch ist es von Vorteil, daß der Kurs der Aktie nicht in Mitleidenschaft gezogen wird. Die näheren Darlegungen kann man sich ersparen.

Der juristisch-formalen Seite der Aktiengesellschaft haben Rechnung getragen S.-M. Art. 3 2 15 b; S.-A. § 2 5 11 b; Schw.-Ru. § 2 3 10 b 13 c; A. § 4 2 17 2; S.-W. § 4 4 32 55; Lü. Nov. 96 § 2 7 Anl. A. 1; Ha. § 1 5 Anh. 1. Es werden diese Gesellschaften, welche im Inland ihren Sitz haben, besteuert hinsichtlich der Ueberschüsse, welche als Aktienzinsen oder Dividenden gleichviel unter welcher Benennung unter die Mitglieder verteilt werden unter Hinzurechnung der zur Bildung oder Verstärkung von Reserve- und Erneuerungsfonds, zur Schuldentilgung oder zu einer Kapitalanlage behufs Erweiterung des Geschäfts verwendeten Beträge, ohne alle Ausnahme. Die Dividende wird beim Aktionär erfaßt. Hier ist die Anschauung die: Aktiengesellschaften sind selbständige juristische Personen, die Einkommen beziehen, für das sie besteuert werden. Die Aktionäre betrachtet man dann als Kapitalisten, die der Gesellschaft Geld vorgeschossen haben; wieder ein Grund sie zu besteuern. Derselbe Ertrag wird zweimal erfaßt. Die Würdigung muß unterscheiden, wenn man die Wirkungen der Doppelbesteuerung ins rechte Licht setzen will. Vor allem: si duo faciunt idem, non est idem. Man muß auch die

andern Steuern im Lande zum Vergleich heranziehen. Da kann sich die Doppelbesteuerung zur dreifachen auswachsen und so die Ungeheuerlichkeit des Verfahrens im krassesten Lichte zeigen. Es ist eine objektive Doppelbesteuerung vorhanden; denn dasselbe Einkommen wird von derselben Steuergewalt je voll angefaßt. Schäffle hält sie in diesem Fall aus steuertechnischen Gründen für unumgänglich. Sonst „tritt Halbbesteuerung ein, damit Doppelbesteuerung vermieden werde."[1]) Er hält sie nur für eine scheinbare, „da sie nur dazu dient, besonders steuerbare Objekte im Verhältnis der größeren Steuerbarkeit zu belasten". Die Doppelbelastung würde durch Kursamortisation an Härte bald verlieren. Die Doppelbesteuerung, wird geltend gemacht, ist keine ungerechte und wird auch nicht als solche von den Beteiligten empfunden.[2]) Die Begründung dessen stützt sich auf die große Wohlthat der Vorteilhaftigkeit dieser Betriebsform, darauf, daß man es hier mit fundiertem Einkommen zu thun habe, daß die Höhe der Gewinnanteile durch die Besteuerung kaum beeinflußt werde. Ja man geht soweit, sie damit zu rechtfertigen, daß man sagt, es handle sich darum, dadurch die Lücken der Steuereinschätzung der Aktienrenten auszufüllen!

Gegen solches Verfahren spricht das Gerechtigkeitsgefühl. Das Bestreben war daher, die Doppelbesteuerung zu vermeiden oder zu mildern. Zu diesem Zweck wurden verschiedene Wege eingeschlagen. Die einen suchten eine Erleichterung bei der Gesellschaft zu gewinnen. So gestattete man in Pr. § 16; Brau. § 16; Li.-De. § 12 den Aktiengesellschaften von den steuerbaren Ueberschüssen $3\,^1/_2\,^0/_0$, Ba. Art. 5 B. $3\,^0/_0$ des eingezahlten Aktienkapitals in Abzug zu bringen. Diese Doppelbesteuerung ist dann beschränkt oder abgestuft auf den Teil des Gewinnes, der über $3\,^1/_2\,^0/_0$ hinaus an die Aktionäre fällt. Folgerichtig wäre es bei diesem Vorgehen auch, den Prozentsatz nur von dem Teil abziehen zu lassen, der an die Aktionäre geht. Der Staat bekommt also nur dann etwas, wenn über $3\,^1/_2\,^0\,_0$ Dividende gezahlt werden. Das ist namentlich für Gemeinden mißlich, weshalb Pr. und Li.-De. den Abzug bei der Kommunalsteuerfestsetzung nicht zulassen. Um dasselbe auch beim Staat zu vermeiden, empfiehlt es sich, den Abzug nicht am eingezahlten Aktienkapital, sondern an dem Betrag der unter die Gesellschaftsmitglieder zur Verteilung kommenden Dividenden zu machen und bis zu $X\,^0/_0$ des eingezahlten Kapitals zu bemessen.[3]) Es wird dadurch vermieden, daß trotz vorhandenen Reinertrags,

[1]) Schäffle: Steuern. Besonderer Teil. § 94.
[2]) Lü. Kommissionsbericht. Nro. XVII. 1897. S. 2.
[3]) Württemb. Kammer der Abgeordn. S. 93.

der anders als zu Dividendenzahlung verwendet wird, nirgends eine Steuer geleistet wird.

Eine Reihe anderer Staaten läßt einen Teil des Reingewinns frei, indem sie, wie Sa. § 4 2; R. ä. L. § 17; R. j. L. § 14 2 die Aktiengesellschaften nur hinsichtlich der Ueberschüsse, welche als Aktienzinsen oder Dividenden unter die Mitglieder verteilt oder zur Bildung von Reservefonds oder zur Schuldentilgung verwendet werden, besteuern. Anderer Gewinn fällt also hier aus der Doppelbesteuerung heraus. Es ist klar, daß damit einem nicht gedient werden kann. S.-Co. Art. 2 geht noch weiter und erfaßt nur die als Zins und Dividende zur Verteilung gelangende Summe. Schw.-So. § 17 3 schließt diejenigen Beträge, welche zur Bildung des gesetzlich vorgeschriebenen Reservefonds zurückgestellt werden müssen, von der Besteuerung aus. Die Lösung in diesen Fällen ist direkt als mißlungen zu bezeichnen. Denn die jeweils freigelassenen Beträge würden so wie so nur einmal der Besteuerung bei der Gesellschaft unterlegen haben. Der einzelne Aktionär verspürt von dieser Vergünstigung nichts.

Dem Uebel der Doppelbesteuerung sucht man entgegenzuwirken, indem man dem Aktionär Erleichterungen konzediert. Man hat natürlich nur beim Inländer ein Interesse daran, der von inländischen Gesellschaften Zinsen bezieht. Bre. § 2 a 5 d Nov. 85 läßt diejenigen Einnahmen, für welche ein Dritter die Einkommensteuer dort zu entrichten hat, also namentlich die Einnahme von Dividenden dort steuerpflichtiger Erwerbsgesellschaften, abziehen. Das Doppelbesteuerungsgesetz ist für diesen Fall auf die juristischen Personen ausgedehnt. Der Vorteil besteht hier darin, daß sich die Erträge nicht verflüchtigen können. Das folgt schon aus der Stellung der Aktiengesellschaft in der Oeffentlichkeit, die keine Heimlichkeiten und Verschleierungen verträgt. Andrerseits wird kein richtiges Maß der Progression erzielt. Als Kompensation führt man dagegen an den Vorteil, das Kapital unter so erleichterten Bedingungen für sich arbeiten lassen zu können, sowie den Wegfall einer ausgedehnten Haftung. He. Art. 2 19 5 verfährt schon etwas subtiler: Es bringt in Abzug Zinsen und Dividenden inländischer Aktiengesellschaften, jedoch nur in dem Verhältnisse, nach welchem deren Ueberschüsse bereits der Einkommensteuer unterworfen sind. Der leitende Gedanke hierfür war der: Wenn eine inländische Gesellschaft im Ausland Filialen hat, die, obwohl sie der Annahme nach sehr große Ergebnisse liefern sollen, in He. nicht besteuert werden können, so würde der Staat Einbuße erleiden, wollte er vollen Abzug gestatten, seinerseits bei der Gesellschaft aber nur den

faßbaren Ertrag besteuern. Zum Zweck der Durchführung dieser Besteuerung bedarf es natürlich der alljährlichen Festsetzung dieses Verhältnisses.

Least not last O. Art. 2 § 3 7 5. Von dem Einkommen aus Aktiengesellschaften sind den einzelnen steuerpflichtigen Teilnehmern auf deren Antrag bis zu 3 % des eingezahlten Betrages der Aktien abzusetzen, falls solche Absetzung bis 7. V. jeden Jahres beantragt und der Besitz der fraglichen Aktien auf Erfordern nachgewiesen wird. Es tritt eine zweifache Besteuerung nur dann und insoweit ein, als die zur Verteilung gelangte Dividende des Vorjahres 3 % überstiegen hat. Es hat der Abzug gesondert für jede Gesellschaft stattzufinden.[1]) Daß sich die Pflichtigen Aktien für den Normaltag leihen werden, dürfte angesichts des Nachweises doch ein zu großes Risiko bedeuten. Vorteilhaft ist die Anrechnung des steuerfreien Einkommens bei dem einzelnen Aktionär, weil die verstärkte Besteuerung besonders für den einzelnen Teilnehmer sich unangenehm fühlbar machen kann und durch die Kürzung bei der Gesellschaft in hohem Maß eine Begünstigung der vielen auswärtigen Aktionäre stattfindet.[2]) Eine absolute Sicherheit könnte vielleicht durch Hinterlegung herbeigeführt werden.[3]) Die noch verbleibende geringe Mißlichkeit muß auch hier beschönigt werden durch das bekannte große wirtschaftliche Uebergewicht, größere Konkurrenzfähigkeit, Erleichterung des Kredits.

Wie kompliziert schon das auch ist, so wird die Sache noch schwieriger, im Verhältnis der Bundesstaaten zu einander. Allein die Staaten sind weit davon entfernt, einen richtigen Weg einzuschlagen. Man kann sagen, daß die ältesten Gesetze verhältnismäßig die richtigsten sind. Noch richtiger halte ich das eingangs Ausgeführte.

Die Staaten haben keinen Grund, auswärtige Aktiengesellschaften anders zu behandeln als die inländischen. Sie ziehen also die Filialen nach Maßgabe der jeweils geltenden Bestimmungen heran, ebenso die inländischen Aktionäre auswärtiger Gesellschaften. Würden sie nicht so handeln, so würden sie die fremde Konkurrenz begünstigen und die Inländer veranlassen, ihr Kapital im Ausland anzulegen. Beides aber widerstreitet dem Staatsinteresse. In jedem Gesetz findet sich auch ein besonderer Hinweis darauf. Es soll der entsprechende Anteil in Rechnung gezogen werden in Schw.-Ru., Schw.-So.;

[1]) Instruktion 1891. § 8.

[2]) F. A. VIII. 278. Oldenb. Ref. Bericht der Mehrheit des Finanzausschusses.

[3]) Hirths Annalen 1894. S. 230. Strutz: Die preußische Steuerreform.

in den restigen Staaten wird das Einkommen aus Grundbesitz, Handel und Gewerbe besteuert, bei R. ä. L. § 3 2 nur Gewerbe, bei R. j. L. § 2 3, Schw.-Ru. § 2 3 überdies noch Kapitalvermögen. Keine Bestimmungen haben Sa., He., Ba. Eine Singularität liegt O. Art. 2 § 2, 4 zur Last. Es sollen nämlich ausländische juristische Personen und Gesellschaften der Einkommensteuer dann unterliegen, wenn sie aus Grundbesitz, Pacht, Gewerbebetrieb, Gehalt ein Einkommen von mindestens 150 Mk. beziehen. Wer die Dividende in Abzug bringen läßt, wird das nur dann gestatten, wenn ihm die Aktiengesellschaft ein Aequivalent geboten hat. Ausländische Bezüge wird man natürlich nicht respektieren. So in der That auch He. Art. 19 5; Bre. Nov. 85 mit Beschränkung auf Dividenden nicht bremischer Erwerbsgesellschaften. Es wäre noch dazu zu bemerken, daß die Dividende der Aktionäre nicht unter § 3 des Doppelbesteuerungsgesetzes fällt, also wohl in einem anderen Bundesstaat besteuert werden kann als in dem, da das Gewerbe betrieben wird.[1])

So wie bei den Aktiengesellschaften ist die Behandlung der Kommanditgesellschaften auf Aktien. Eine Kontroverse hat sich nur darüber entsponnen, wie Tantiemen und Remunerationen hier aufzufassen seien. Die Praxis scheint sich ebenfalls für eine analoge Behandlung entscheiden zu wollen, obwohl geltend gemacht werden könnte, daß die persönlich haftenden Gesellschafter keine Beamten der Gesellschaft seien, diese Beträge also nicht zu den Geschäftsunkosten gerechnet werden können. Was von den Aktiengesellschaften gilt, ist anzuwenden auch auf die Berggewerkschaften, die ausdrücklich genannt werden in Sa. § 4 2; He. Art. 2 2; S.-M. Art. 3 2; A. § 4 2; S.-A. § 2 5; S.-W. § 4 4; R. ä. L. § 2 5; Schw.-Ru. § 2 3; So. § 3. In Pr. § 16; Brau. § 16. Die eigenartige Bestimmung, daß an Stelle des eingezahlten Aktienkapitals das aus dem Erwerbspreise und den Kosten der Anlage und Einrichtung, bezw. Erweiterung des Bergwerks sich zusammensetzende Grundkapital oder soweit diese Kosten vor dem 1. April 1892 bezw. 1896 aufgewendet sind, nach Wahl der Pflichtigen der zwanzigfache Betrag der im Durchschnitt der letzten vier Jahre vor dem Inkrafttreten des Gesetzes verteilten Ausbeute tritt. Die Berechnung dürfte allerdings Schwierigkeiten bieten.[2])

Sehr schwankend zeigt sich die Gesetzgebung gegenüber den durch Gesetz vom 28. April 1892 ins Leben gerufenen Gesellschaften

---

1) RG. Entsch. 2. VI. 86. XVI. 213.
2) Art. 27 4. Pr. Ausf.-Anweisung.

mit beschränkter Haftung. Der Streit dreht sich darum, wem diese Gesellschaften näher stehen, den Aktiengesellschaften oder den offenen Handelsgesellschaften. Für das erstere wird ins Feld geführt, daß sie selbständig ihre Pflichten und Rechte haben, daß nur das Gesellschaftsvermögen den Gläubigern hafte. Schwer fällt allerdings in's Gewicht, daß bei Steuerfreiheit die Gefahr der Umwandlung von Aktiengesellschaften in Gesellschaften mit beschränkter Haftung nahe liegt.[1]) Die Aehnlichkeit mit der offenen Handelsgesellschaft wird gestützt auf die Thatsache, daß es sich meistens um Familienunternehmungen handle, eine beschränkte Teilnehmerzahl mit persönlicher Mitwirkung üblich sei, vom Gesetz auch keine Veröffentlichung der Bilanz verlangt werde.[2]) Die Gründe scheinen für Anwendung derselben Grundsätze wie bei den Aktiengesellschaften zu sprechen. Die Besteuerung haben bis jetzt erst eingeführt Lü. Nov. 96 § 2 7; Schw.-So. § 3; S.-W. § 4 4; He. § 4 1; Brau. § 2 4. Bezeichnender Weise ist der Staat, der dieses novum brachte, schon wieder mit der Reform beschäftigt.

Die Reihe käme nun an die Genossenschaften und Konsumvereine. Ich glaube sie mit Recht übergehen zu können, da erst in jüngster Zeit[3]) diese Materie erschöpfend erörtert wurde.

Sodann erwähnen die Gesetze Vereine, Stiftungen, Anstalten. Das BGB. kennt letztere nicht mehr. Die Vielfältigkeit der Bestimmungen macht auch hier, nicht minder wie bei denen des öffentlichen Rechts, einen ungünstigen Eindruck. So besteuert R. j. L. § 2 3 juristische Personen, Vereine wegen ihres Einkommens aus Kapitalvermögen, aus dem Betrieb gewinnbringender Geschäfte und aus inländischem Grundbesitz; R. ä. L. § 2 6 alle Vereine; So. § 3 rechtsfähige wirtschaftliche Vereine, sofern ihr Geschäftsbetrieb über den Kreis ihrer Mitglieder hinausgeht und rechtsfähige Stiftungen, mit Ausnahme der zu milden Zwecken; S.-A. § 4 4 Stiftungen und Personenvereine; Sa. § 4 1 die mit dem Recht des Vermögenserwerbs ausgestatteten Stiftungen, Anstalten und Personenvereine mit Einkommen aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen abzüglich der Zinsen der von ihnen aufgenommenen Anleihen. Ebenso A. § 4 1; S.-A. § 4 1; letzteres mit Ausschluß des beregten Abzugs. S.-M. Art. 3 1 Stiftungen und Anstalten, welche ausschließlich oder vorzugsweise zum Vorteile von Familien-

---

1) Württ. Kammer d. Abgeordneten. S. 90.

2) Lü. Kommissionsbericht 1897. Nro. XVII. S. 3 4.

3) F. A. XV. 212. Wernicke: Besteuerung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in den deutschen Bundesstaaten. — F. A. XV. 316. Schanz: Zur Frage der Besteuerung der Genossenschaften.

angehörigen oder sonst bestimmten Personen dienen und Personenvereine, hinsichtlich ihres Einkommens aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen abzüglich den Schuldzinsen. O. Art. 2 § 2 3 § 4 auswärtige juristische Personen, Korporationen, Stiftungen mit Einkommen aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Gehalt über 150 Mk. Lü. § 2 6 Privatwohlthätigkeitsanstalten und milde Stiftungen. Bre. § 3 h. Familienstiftungen, welche ausschließlich oder vorzugsweise zum Vorteil von Familienmitgliedern bestimmt sind. S.-Go. Art. 4 bestimmt, daß Vereine, deren Mitglieder mit ihrem ganzen Vermögen für Vereinsverbindlichkeiten haften, auf Ansuchen befreit werden können. Was die Würdigung anbelangt, so kann man sich auf das bei den Personen des öffentlichen Rechts Gesagte berufen. Es gilt wohl in erhöhtem Maß für die des Privatrechts. Die Gemeinnützigkeit im engern Sinn kann vielleicht Anlaß zu Modifikationen geben.

Den Abschluß bildet die liegende Erbschaft. Sie gilt in vielen Gesetzen als juristische Person. Doch war diese ihre Eigenschaft schon immer angefochten und bestritten. Das BGB. hat ihr den Garaus gemacht. Man kann ihr nachrühmen, daß sie praktisch war. Eine gemeinschaftliche Veranlagung von Miterben war oft unzulässig. Es mußten dann die Einkommensbezüge bei den Rechtsnachfolgern erfaßt werden und zwar ex tunc, sobald die Ermittelung des Erben es erlaubte. Sie ist aufgeführt in Ha. § 1 7; Bre. § 2 a.; Lü. § 2 5; S.-M. Art. 3 3; S.-A. § 2 6; A. § 4 3; Sa. § 4 3; R. ä. L. § 2 6; Schw.-Ru. § 2 5; Li-De. § 1 4; Brau. § 2 6, letzteres mit dem Zusatz „insofern sie länger als drei Monate ruhte". Auch in Oe. § 153, 229 unterliegt die ruhende Erbschaft der Personaleinkommensteuer. In Sa., S.-M., S.-A., R. ä. L. werden noch hinzugefügt, „andere mit dem Recht des Vermögenserwerbs ausgestattete Vermögensmassen", also wohl Konkursmassen. Allein § 6 K.-O. spricht dafür, daß das Eigentum dem Gemeinschuldner noch verbleibt, eine neue selbständige juristische Person nicht entsteht.

Die Rekapitulation über den Abschnitt der subjektiven Steuerpflicht hat dahin zu lauten, daß trotz der vermeintlichen Einfachheit der Materie noch eine Reihe strittiger Punkte der Entscheidung harren. Und doch ist eine präcise, vollkommen erschöpfende und unzweideutige Definition oder Feststellung des Steuersubjekts bei einem auf der Höhe der Zeit stehenden Einkommensteuergesetz ein notwendiges Korrelat zu der unerläßlichen Definition oder Beschreibung des Steuerobjekts oder Einkommensbegriffs. So ließ sich

Burkart[1]) vor mehr denn zwei Dezennien vernehmen. Wir können eine Besserung nicht konstatieren.

C. Steuersatz.

Es ist die heikelste Aufgabe für den Gesetzgeber, zu bestimmen, wie viel der Pflichtige von seinem Einkommen als öffentlich rechtliche Leistung an den Staat hingeben soll. Die Feststellung des Steuersatzes ist fast gewohnheitsrechtlich zum Zankapfel der Parteien geworden. Und in der That handelt es sich ja hier um den Kernpunkt des Gesetzes. Was vorher alles an theoretisch Schönem und praktisch Gutem beraten und beschlossen wurde, erhält jetzt seine zahlenmäßige Bewertung und wird akut. Wie jeder zahlenmäßigen Normierung etwas willkürliches anhaftet, so auch dieser. Daher denn das allseitige Bestreben, ein richtiges Ausmaß zu finden, bei der Unvollkommenheit desselben das gefundene zu vervollkommnen.

Eine Steuer soll einen Ertrag abwerfen. Wieviel sie ergeben soll, das ist verschieden, so verschieden als die Stellung, die sie jeweils in dem Staatssteuersystem einnimmt. Ist die allgemeine Einkommensteuer die Generalsteuer, so muß sie den Staatsbedarf zumeist decken. Ist sie nur Ergänzungssteuer, so wird der Anfall ein geringerer sein dürfen. Derart gestalten sich die ersten Erwägungen, die maßgebend sind für die Erzeugung einer richtigen Vorstellung über die Höhe der Steuersätze. Der Weg der zur Verwirklichung führt, kann ein zweifacher sein und zwar sind diese beiden Wege entgegengesetzter Natur. Der strittige Punkt ist der, ob Repartierung[2]) oder das Quotitätssystem eintreten soll. Bei der Repartierung ist die Sache glatt. Der gewünschte Steuerertrag, das Steuersoll wird verteilt auf die Pflichtigen. Umgekehrt ist die Sachlage bei der Quotitätssteuer; bei der zuerst der Steuersatz normiert und durch Anlegung desselben an die Steuerobjekte die Endsumme gewonnen wird. Die Stimmung ist neuestens für die Repartionssteuer. Ihre Vorteile sind nicht unklar. Auf Grund der erforderlichen dezentralisierten Steuerverwaltung wird es ermöglicht, die individuellen Verhältnisse zu berücksichtigen. Der Staat ist für das Aufkommen in der bestimmten Höhe sicher gestellt, ihm

[1]) Burkart, Hirths Annalen 1877 S. 225: Die bestehenden Einkommensteuern.

[2]) Fürth: Die Einkommensteuer in Oe. und ihre Reform. S. 219 ff. — Wagner: Schönebergs Handbuch III. S. 209.

kann dann auch nicht mehr der Vorwurf des Fiskalismus gemacht werden. Im Gegenteil ist es möglich, die Steuer dem Staatsbedarf anzupassen. Durch die wechselseitige Kontrolle der Pflichtigen wird eine Reihe von Gelegenheiten und Versuchungen zu Steuerverkürzungen beseitigt werden.

Die Mängel dieses Systems reden jedoch eine noch lautere Sprache. Die Repartition führt leicht zur Erstarrung der Steuerkapitalien, die einmal festgesetzt sind. Wiewohl nun nichts ausschlaggebender sein könnte als gerade das, so kommt überdies noch hinzu, daß die Berechnung des endgiltigen Steuerbetrags eine sehr umständliche ist. Es dauert endlos, bis der Einzelne weiß, wieviel er zu zahlen hat. Ins Detail die Sache zu verfolgen, geht hier nicht an. Die letzt angeführten Argumente sind hinreichend bedeutend und wirksam, die Quotitätssteuer als die richtige zu kennzeichnen, eine Beurteilung, deren Zutreffendheit durch das Verhalten der Gesetzgebung bestätigt wird. Es findet sich in der gesamten Legislative keine Einkommensteuer als Repartitionssteuer.

§ 12. Steuertarif.

Ueberall wird ein Steuersatz festgestellt, aber nur ein Steuersatz. Es macht keinen Unterschied, aus welcher Quelle das Einkommen fließt, wer der Bezüger ist und wie seine Verhältnisse gestaltet sind. Der Steuersatz ist nur angepaßt an die Größe des Einkommens. Nur sie allein kann eine Veränderung begründen. Da wäre es nun an und für sich nichts besonderes, daß derjenige, der doppelt soviel Einkommen hat wie der andere, auch noch mal so viel Steuer zahlt, jeder pro portione herangezogen wird. Nun aber ist die Proportionalbesteuerung nicht im Stande, eine gerechte Besteuerung zur Durchführung bringen zu helfen. Es zieht sich durch das ganze Steuerwesen hindurch wie ein roter Faden das Streben nach Gerechtigkeit. Gerecht aber ist eine Steuer nur dann, wenn sie der Leistungsfähigkeit entspricht, keine ungleichen Opfer erheischt. Diese Vorzüge werden in Anspruch genommen für die progressive Steuer, allein auch sie ist, wie schon jetzt bemerkt werden soll, unzulänglich, als Belastung nach wirklicher individueller Steuerkraft. Dabei will ich nicht auf all die kleineren und größeren Einwendungen[1]) eingehen, die man gegen die Progression erhebt. Man wird sich trotz alledem für dieselbe zu entscheiden haben, ganz gleich welche Begründung man ihr gibt.

[1]) Hildebrands Jahrbücher XXIX. S. 34 ff. Lehr: Kritische Bemerkungen zu den wichtigsten für und wider den progressiven Steuerfuß vorgebrachten Gründen.

Man kann an die Lehre vom Grenznutzen anknüpfen und deduzieren, daß der Nutzen eines Gutes mit der zunehmenden Größe des Güterbestandes abnimmt, dessen Teil eben jenes Gut bildet. Andere operieren mit dem Begriff des freien Einkommens, dessen, was nach Abzug der Normalkonsumption jeweils übrig bleibt. An ihm ist die Leistungsfähigkeit zu bemessen. Nachdem aber von diesem Teil eine immer größere Quote nicht vom Subsistenzbedarf in Anspruch genommen wird, so muß die Leistungsfähigkeit stärker steigen als das Einkommen. Es ist aber ganz gleich, wie die Theorie aufgebaut sein mag, ein wesentlicher Unterschied besteht doch nicht. Mit dem überschießenden Teil des Einkommens wird der Bezüger progressiv leistungsfähiger. Daraus folgt für die Steuer nach gleichen Prozenten, daß sie einer degressiven Steuer in Bezug auf das freie Einkommen gleichsteht. So weit wäre alles in Ordnung; jedoch über das Skalenmaß gehen die Ansichten weit auseinander. Die quantitativ korrekte Bemessung geht weit über das menschliche Können hinaus. Man wird es stets nur zu einer annähernden Gerechtigkeit bringen. Billigkeit und praktische Erfahrung werden die entscheidenden Leitmotive sein.

Wie verschieden die Auffassung jeweils hievon ist, dafür ist der schlagendste Beweis die Thatsache, daß das Steuerausmaß keines Staates mit dem eines anderen übereinstimmt. Ja im Gegenteil sind es oft hervorragende Unterschiede, die uns entgegentreten. Der Steuersatz läßt sich auf zwei Grundformen zurückführen, nämlich den Steuersatz nach der Geldeinheit, dem Hundert, sog. Steuerfuß und auf die Steuerskala. Mangels des reinen Vorkommens des ersteren haben wir uns nur mit der Skala zu beschäftigen. Dieselbe befindet sich zumeist in einem besonderen „Steuertarif" bezeichneten Paragraphen, so in S.-M. Art. 18; Brau. § 17; Schw.-So. § 18; Pr. § 17; Sa. § 12; Li.-De. § 13; Schw.-Ru. § 14; Bre. Nov. 80 Anlage A. und Nov. 95 Anlage A a.; A. Nov. 90 Art. 4; S.-A. § 16; außerdem die einschlägigen Bestimmungen in R. ä. L. § 5; Ha. § 3; R. j. L. § 6; Sch.-Li. § 6; S.-Go. § 5; S.-Co. § 5; O. Nov. 91. Art. 3; He. Art. 13 48; Lü. Nov. 96 § 4; Oe. § 172.

Es ist notwendig darauf hinzuweisen, daß zwei Gesetze sich an eine Klassensteuer anlehnen, ihre Steuersätze erst da beginnen, wo die Klassensteuersätze ihr Maximum erreicht haben. Diese Thatsache zieht ihre Kreise nahezu durch das ganze zur Besprechung gelangende Gebiet. Es sind dies die Gesetze von S.-Go. und S.-Co. Was sodann die äußere Form anlangt, so fallen wieder zwei Gesetze auf. Es wird bei ihnen die Skala in zwei Abteilungen zerlegt. Ein

zwingender Grund hierzu wäre nicht gegeben gewesen. Die Veranlassung war wohl, die Grenze zwischen dem Gebiete der Einschätzung und der Deklaration äußerlich zu markieren und scharf hervortreten zu lassen. Und zwar ist dies in He. in der Weise geschehen, daß die erste Abteilung die höheren deklarationspflichtigen Einkommen enthält, die zweite die niederen einzuschätzenden. In R. j. L. war der Grund ein anderer. Die Unterscheidung in Abteilung I und II ist hier maßgebend für die Thatsache, welche der erstinstanzlichen Veranlagungskommissionen in Thätigkeit zu treten hat. Die erste Abteilung umfaßt hier die kleinen Abteilungen. Es mag dahin gestellt bleiben, ob namentlich der erste Modus, der die Veranlagung thatsächlich auseinander reißt, die Uebersichtlichkeit des Gesetzes nicht beeinträchtigt.

Das System der Steuerskala wird nun in zweierlei Art durchgeführt. Man unterscheidet das Klassen- und das Prozentsystem. Das erstere, das bei weitem das vorherrschende ist, besteht seinem Wesen nach in einer größeren oder geringeren Anzahl von fixen Steuersätzen für gewisse enger oder weiter begrenzte Spielräume oder Stufen des steuerbaren Einkommens.[1]) Das Prozentsystem, die Feststellung eines Steuersatzes nach dem Hundert kommt mehr oder minder rein zur Durchführung in S.-Go.; S.-M.; Bre.; Lü.; Ha. Unter dem Klassensystem wieder gibt es zwei differierende Verfahrensarten. Bei der ersten Gattung ist die Bedeutung des fixen Steuersatzes die, daß die ausgesetzte Summe unabänderlich und definitiv zur Erhebung kommt. Das ist der Fall in Oe.; O.; Schw.-So.; Schw.-Ru.; R. ä. L.; Pr.; Sa.; S.-A. Anders ist die Bedeutung des Steuersatzes bei der quotisierten Steuer. Hier bildet er lediglich einen Faktor bei der nachfolgenden Multiplikation, den Multiplikanden. Im übrigen aber gilt der Grundsatz, daß die Höhe der zur Erhebung kommenden Einkommensteuer jährlich im Staatshaushaltsbudget festgestellt wird. Die Zahl der zu erhebenden Einheiten oder die Normierung des Zu- und Abschlagsprozentsatzes geschieht im Etats- bez. Finanzgesetz in O. Art. 27; A. § 13; He. Art. 13 2; Brau.; S.-W. In R. ä. L.; Li.-De.; R. j. L. wird nur der aufzubringende Betrag mit der Volksvertretung vereinbart. Die Zahl der Termine, eine lediglich formelle Operation, wird im Verordnungsweg bekannt gemacht.

Das Prozentsystem ist auch kein einheitliches, noch viel weniger gleichmäßig durchgeführtes. Die Abzweigung ist analogen Grund-

[1]) Hirths Annalen des deutschen Reichs 1879, S. 3. Burkart: Die bestehenden Einkommensteuern.

sätzen nach gebildet. Einen festen Prozentsatz für je 100 Mk. des Jahreseinkommens besitzt nur S.-M., S.-Go. und Lü. unter sich wieder mit zahlreichen interessanten Nüancen. Hingegen wird der zu erhebende Satz pro 100 in Ba., Ha. und Bre. erst durch Gesetz aufgestellt, bei jedem wieder individuell und eigenartig, am eigenartigsten aber wohl in Ba.

Nach diesen Klassen und Rubriken sollen jetzt lediglich nach ihrer formellen Hinsicht die einzelnen Gesetze in kurzen Umrissen dargestellt werden. Den Reigen eröffnet das vielfach vorbildlich gewordene preußische Gesetz. Sein Steuertarif beginnt mit mehr als 900 Mk. Die Klassenbildung erfolgt in der Weise, daß die Anfangszahl exklusiv, die Endzahl inklusiv zu rechnen ist. In Abständen von 150 Mk. steigt der Tarif bis 1800 Mk., von da in Klassen zu 300 bis 4500 Mk. Es vergrößert sich die Differenz auf 500, um bei einem Einkommen von mehr als 10500 in Stufen von 1000, von 30500 um 1500, von 32000 an in Zwischenräumen von 2000, von mehr als 100000 um 5000 eine Steigerung der Sätze zu erfahren.

Oe. Steuerstufen beginnen mit 25 fl. Größe bei 600 fl. als 1. Stufe, 50 fl. bei 700 fl. als 5. Stufe, 100 fl. bei 1000 fl. Die Distanz wird erweitert auf 200 fl. vom Einkommen von 2000 fl. an, auf 300 fl. ab 3000, 400 fl. ab 4200, 500 fl. ab 5000, 1000 fl. ab 10000 fl., 2000 fl. ab 20000; die Maximalstufe von 5000 fl. tritt erst ein bei 105000 fl. Einkommen. Zu diesem regulären Steuertarif kommt ein subsidiärer, sich erweiternder, nämlich für den Fall, daß aus dem Geltungsgebiet des Gesetzes Einkommen unter 600 fl. in das Ausland bezogen werden. Für diese Fälle werden nur Stufen von 25 fl. gebildet unter Wegfall jeglichen Minimums.

Sehr ungeregelt ist der sächsische Tarif. Er steigt von 400 Mk. an in Stufen von 100 Mk, von 800 an um je 150, 1400 an um je 200 Mk., 1600 um 300; bei 4300 setzen 500 Mk. Stufen ein, bei 8800 solche von 600 Mk., bei 10000 solche von 1000; bei 10000 um 2000 Mk. Auch findet gewissermaßen eine Fortsetzung, des Tarifs nach unten insofern statt, als bei Bezügen von Auswärtigen aus inländischem Grundbesitz oder Gewerbebetrieb auch Einkommen unter 400 Mk. herangezogen werden. Die Stufenbildung unterbleibt. Der Steuersatz ist gleich dem der ersten Stufe.

O. faßt in eine Gruppe die Einkommen bis 225 Mk. zusammen. Sodann verschwindet dieses klassensteuerliche Moment und es folgen Stufen von 75 Mk. bis 600 Mk., 150 bis 1200,

300 bis 2100, 450 bis 3000, 600 bis 7200, 900 bis 9000, 1200 bis 15000, von da an fortdauernd 1500 Mk. Hier ist ausdrücklich zu bemerken, daß die erste Intervallzahl inklusive, die letzte dagegen exklusive aufzufassen ist. Man wird diesen Modus nicht nur nach seinem Wortlaut, sondern auch in einer später zu erörternden Hinsicht für den richtigen befinden müssen.

Auch Schw.-Ru. besitzt diese vorteilhafte Bestimmung. Es kommt als Eigenart hinzu, daß im Gesetzestext nur der monatliche Steuersatz festgestellt ist. An die große Stufe von 350 M. reihen sich sodann solche von 50 M. bis Einkommen von 500 M., von 100 M. bis 1000 M., 200 M. bis 1800 M., 300 M. bis 3000 M., 500 M. 10000 M., 1000 M. bis 18000 M. Von da an durchweg Klassen von 2000 M.

Schw.-So. zeigt in seinen Mittelstufen Anklänge an Pr. Die Klassen betragen beginnend bei 300 M. je 100 M. bis 900 M. Einkommen. Hier setzt der preußische Tarif ein bis 4500 M. Die Klassendistanzen von 300 M. setzen sich fort bis 7500 M., wo 500 M. bis zu 20000 M. gelten. Hier wird dann die Maximalsumme von 1000 erreicht.

S.-A. hat in den Gesetzestext neben dem jährlichen Gesamtsteuerbetrag die monatlichen Sätze mitaufgenommen. Die erstaufgeführten zwei Stufen von 60—300—450 haben nur Geltung für die Steuerpflichtigen, die auswärts wohnen, bei Einkommen aus inländischem Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Besoldungsbezug. Das Normale fängt an mit 450 M. in Klassen von 150 M., setzt sich fort in Intervallen von 300 M. bis 6000 M., von 600 M. bis 12000 M., von 1000 M. bis 18000 M., 1500 M. bis 36000 M. und endet mit 3000 M. Stufen als Maximum.

Bei der Gruppe der Staaten, welche die Steuersätze quotisiert, ist der gleiche Wechsel die stete Erscheinung. Es veranlagt A. nach Einheiten für das Steuerjahr. Dispositiv ist eine Schranke dahin gesetzt, daß nur volle Einheiten zur Erhebung kommen sollen. Nach Nov. 90 betragen die Intervalle von 600 an 150 M. bis zu 1200, erhöhen sich auf 200 bis 3000, sodann auf 500 M., auf welcher Höhe sie verbleiben.

In R. ä. L. beläuft sich die erste Stufe von 15—30 Mk. Daran reihen sich die Klassen im Umfang von 30 Mk. bis zu 300 Mk., von 75 bis 600, 150 bis 3000, von 300 bis 9000, 750 bis 12000; die folgende Stufe von 1000 ist permanent. Die Zahl der Termine wird durch Patent alljährlich bestimmt.

R. j. L. kennt nach der großen Klasse von 300 M., anfangs einen Intervall von 150 M., der sich ermäßigt auf 100 bis 850,

die alte Höhe hierauf wieder einnimmt, nach einer Stufe von 200 Mk. solche von 300 Mk. bis zur II. Abteilung durchführt. Diese selbst wird eröffnet mit Stufen von 500 Mk., die sich bei 10 000 auf 1000, bei 40 000 auf 2000, 102 000 auf 3000 erhöhen. In den Ausführungsbestimmungen § 9 ist ein Wink für die Berechnung der Steuersätze für Einkommen über 213 000 Mk. gegeben. Der Betrag soll ermittelt werden in der Weise, daß das Einkommen nach unten hin auf das nächste Vielfache von 8000 abgespitzt und von der hiernach gefundenen Untergrenze der betreffenden Einkommensstufe $^1/_3{}^{\prime\prime}/_0$ genommen wird.

Li.-De. führt 100 Mk. Stufen bis 2100 Mk. durch, solche von 200 Mk. bis 6900 Mk., worauf 300 Mk. Klassen die ausnahmslose Regel bilden. Wenn Bruchteile des einfachen Hebungsbetrages zu zahlen sind, so verzichtet Li.-De. auf die Pfennigbrüche.

In Brau. sind nach Nov. 99 Stufen von 100 Mk. in Kraft bis 3000 Mk., solche von 200 bis 6000 Mk., von 300 bis 12 000, von 500 bis 50 000, von 1000 bis 100 000. Die Fortsetzung bilden solche von 2000 Mk. Wenn Teile des Einheitssatzes für sich oder neben vollen Einheitssätzen ausgeschrieben werden, so werden, wenn an der Einerstelle Pfennigbeträge von 1—5 stehen, diese gar nicht gerechnet, wenn aber 6—9 Pfg., dieselben auf 10 Pfg. aufgerundet.

Während in diesem Fall der Einheitssatz so hoch gegriffen ist, daß vermutet werden darf, er werde gleichzeitig die Gesamtquote darstellen, ist dies in He. ausdrücklich als Regel bezeichnet. Der Steuerbetrag wird gebildet für Klassen von 300 Mk. von 2600—3200 Mk., sodann folgen zwei Klassen zu 400 Mk., solche von 500 Mk. bis 1000, und schließt ab mit 1000 Mk. Stufen. Während in den vorausgehenden Gesetzen mit Ausnahme Brau. von einer eventuellen Teilung des Einheitssatzes an und für sich nicht die Rede ist, wird in He. durch Finanzgesetz bestimmt, ob die als Regel zu denkenden Steuerbeträge erhoben, ob und um welchen Prozentsatz dieselben erhöht oder ermäßigt werden sollen. Das Gesetz fügt hinzu, daß jede Erhöhung oder Ermäßigung einheitlich und gleichmäßig ohne Rücksicht auf die verschiedene Art und Größe des Einkommens zu bemessen ist. Die zweite Abteilung verzeichnet als erste Klasse ein Einkommen von 500 bis ausschließlich 600 Mk., dann zwei Stufen zu 150, vier zu 200, drei zu 300 Mk. Es kommt in diese Skala ein bewegliches Moment auch dadurch herein, daß die drei untersten Klassen von unten anfangend alle oder teilweise durch Festsetzung im Finanzgesetz von der Er-

hebung der Einkommensteuer für die jedesmalige Finanzperiode befreit werden können.

Für S.-W [1]) ist nur dürftiger Aufschluß zu finden, nachdem im Gesetz selbst nichts zweckdienliches enthalten ist. Es ergeht für jede Finanzperiode, welche einen dreijährigen Zeitraum umfaßt, ein besonderes Steuergesetz. Das gegenwärtige für 1899/1901 geltende umfaßt 31 Stufen, von denen sechs das Einkommen bis 900 Mk. betreffen. Was die Einkommensgröße selbst anbelangt, so mag darauf aufmerksam gemacht werden, daß nach § 16 2 der in Mark sich ergebende Einkommensbetrag, wenn er nicht mit zehn teilbar ist, auf die nächst niedrigere mit zehn teilbare Summe abzurunden ist.

Das reine Prozentsystem wird vertreten durch S.-Go. und S.-M., Lü., S.-Go. hat noch als einziges Gesetz das asymptotische System. Seine Skala belegt das Einkommen von 800—1190 Thlr. mit 3 %, welcher Satz bis zu dem Betrag von 1200 Thlr. für alle Einkommensgrößen gleich bleibt, während der Mehrbetrag bis mit 1590 Thr. mit 3 1/8, bis mit 1990 Thlr. mit 3 1/4, bis mit 12390 Thlr. mit 3 1/2, bis 2790 Thlr. mit 3 3/4, endlich von 2800 Thlr. an durchgehends mit 4 % besteuert wird. Man sieht, die Asymptotik ist nur bis zu einem gewissen Grad durchgeführt. Die Skalensätze weisen von selbst hin auf das kurz zuvor erwähnte Abrundungsprinzip. Nov. 70 § 3 dekretiert, daß das Einkommen derjenigen, welche ihren Wohnsitz nicht in S.-Go., sondern in einem andern Bundesstaat haben, aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb und Gehalt im Betrage von 10 Thlr. und darüber, und das Einkommen derjenigen, die in S.-Go. heimatberechtigt sind, ihren Wohnsitz aber im Ausland haben, inklusive des Einkommens aus dem Herzogtum im Gesamtbetrag von unter 800 Thlr. mit 3 % belastet wird, mit der weiteren Maßgabe, daß die Abrundung erst dann stattfindet, wenn das steuerpflichtige Einkommen 100 Thlr. übersteigt. Nov. 71 § 5 ändert den Grundsatz dahin ab, daß das Einkommen auf eine aus vollen hundert, statt zehn Thlr. zusammengesetzte Summe in der Art abzurunden ist, daß der nicht volle 100 Thlr. erreichende Betrag unberücksichtigt bleibt, eine gewiß weitgehende Schonung.

Es folgt nun S.-M. Von 600—700 Mk. ausschließlich werden 0,8 %, von 700—800 : 1,2 %, 900—1000 : 1,3 % und so fort mit jedem steigenden Hundert bis 2200 Mk., jeder weiteren Stufe

---

[1]) F. A. XV. 354. Paulssen: Die letzte Einkommensteuerreform in S.-W. 1897.

von 200 Mk. bis 3000 Mk, von 3000 Mk. bis 33 000 Mk. je $^1/_{10}$ % mehr erhoben, bis das Maximum von 4 % bei 33 000 Mk. erreicht ist.

Weniger evident kommt das Prozentsystem zum Ausdruck bei Lü. Nov. 96, weil für je 100 Mk. nicht Prozentsätze, sondern bestimmte Geldgrößen fixiert sind und zwar gilt das von einem Einkommen von 600 Mk. bis 6000 Mk. Von da bis 90 000 werden auch für jedes nur angefangene Hundert über den Betrag von 6 000 Mk. hinaus 6 %, von 90 000 – 100 000 für jedes angefangene Hundert über 90 000 7 % gezahlt. Dieses in drei Stufen durchgeführte asymptotische System endet mit 100 000 Mk.; Einkommen über diesen Betrag zahlen 6 %.

Eine quotisierte Steuer nach Prozentsystem — wenn man so sagen darf — erhebt Bre. Nov. 88. Auch hier werden, abgesehen von der I. Klasse von 600—800 Mk., für jedes Hundert fixe Größen statuiert und erst bei 9 000 Mk. wird 1 % als Einheitssatz bezeichnet. Dieser Prozentsatz für die höchste Steuerklasse wird jährlich durch Gesetz festgestellt und danach der auf die übrigen Steuerklassen fallende verhältnismäßige Betrag von der Steuerdeputation berechnet.

Fast analog ist die Steuerskala Ha. Es werden von 900 Mk. in Stufen von je 1 000 für jedes angefangene Hundert × Mk. mehr, von 50 000 an aber 1 % als Steuereinheit erhoben.

Einzig in seiner Art steht Ba. da. Auch bei ihm wird der zu zahlende Jahresbetrag aus dem Gesetz nicht evident, aber auch sonst ist die Sprache, die die Skala redet, nicht recht deutlich. Die erste Prozedur ist die, daß das Gesamteinkommen, soweit es nicht durch 100 teilbar ist, zu diesem Zweck nach unten abgerundet werden muß. Art. 13. Von dem im glatten Hundert bestehenden Einkommensbetrag werden Steuerkapitalien ausgesetzt und erst von je 100 des Steueranschlags wird der Steuerfuß jeweils durch Finanzgesetz bestimmt. Art. 24. Der Kürze wegen seien die einschlägigen Bestimmungen wiedergegeben. Es besteht der Steueranschlag für Einkommen von 500 Mk. in 100 Mk.

"	"	600	"	"	125 "
"	"	700	"	"	150 "
"	"	800	"	"	175 "
"	"	900	"	"	200 "
"	"	1000	"	"	250 Mk.

Für höhere Einkommen:

a) bei Einkommen bis zu 10000 Mk.
für die ersten 1000 Mk. des Einkommens in 250 Mk.
„ „ nächsten „ „ „ für je 100 Mk. in 50 Mk.
„ „ weiteren „ „ „ „ „ „ „ „ 75 Mk.
„ alle höheren Teilbeträge „ „ „ „ 100 Mk.

b) bei Einkommen von 10—20000 Mk.
für die ersten 10000 Mk. in 9000 Mk.
„ je weitere volle 500 „ „ 500 Mk.

c) bei Einkommen von 20000—25000 Mk.
für je volle 500 in 500 Mk.

d) bei Einkommen von 25000 und mehr.
für je volle 1000 Mk. in 1000 Mk.

Der durch Finanzgesetz bestimmte Steuerfuß ist zu erhöhen bei Steueranschlägen von

25—30000	Mk. um	5%
30—40000	„ „	10%
40—50000	„ „	15%
50—75000	„ „	20%
75—100000	„ „	25%
100—150000	„ „	30%
150—200000	„ „	35%
200000 und mehr	„	40%.

Die kritische Würdigung wird zuerst darüber zu befinden haben, ob das Klassen- [1]) oder Prozentsystem das richtigere ist. Zu diesem Zweck ist es gut, als neuen Gesichtspunkt heranzuziehen die Art und Weise, auf die der Pflichtige veranlagt wird, sei es auf dem Wege der Einschätzung oder dem der Deklaration. Bei der Einschätzung ist es nun zweifellos eine große Erleichterung der Aufgabe, wenn ein einigermaßen großer Spielraum gegeben ist. Die Wahrscheinlichkeit, daß die Schätzung dem thatsächlichen Verhältnis nahe kommt, ist größer, wenn die Stufen weit als wenn sie eng sind, und zwar gilt dies in verstärktem Maß bei mittleren und großen Einkommen, wo die Sachlage eine weniger offenkundige, wenn nicht gar versteckte ist. Dem aber steht hinwiederum als Nachteil gegenüber die Thatsache, daß die Belastung all der Personen, die in eine geräumige Klasse eingeschätzt sind, sehr verschieden ist, sogar bei der Annahme einer wirklich zutreffenden Einstellung. Wer am Anfang der Klasse ein Einkommen besitzt, zahlt in der That mehr Steuern als derjenige, dessen Einkommen an die

[1]) Hirths Annalen 1879. S. 10. Burkart: Die besteh. Einkommensteuern.

Obergrenze stößt. Das ihm verbleibende Einkommen ist effektiv ein geringeres. In der Praxis dürfte sich das ja nicht allzusehr bemerkbar machen, allein die Möglichkeit ist schon ins Auge zu fassen.

Um der Gerechtigkeit nun zu entsprechen, oder doch möglichst nahe zu kommen, gibt es zwei Wege. Es kann der zweifellose Fehler jedenfalls verringert werden, wenn der Steuersatz sich nach dem Mitteleinkommen dieser Klasse richtet. Der Kalkul ist dann der, daß es etwa gleich viel Pflichtige am Anfang wie am Ende einer Steuerstufe gibt. Damit ist ein Ausgleich für die Staatskasse gegeben und auch für die Steuerpflichtigen mag eine unerhebliche Differenz erträglich sein. Darum ist dieses Hilfsmittel auch nur ein wirkliches dann, wenn die Vorbedingungen für beide Interessenten vorliegen, und das wird nur der Fall sein bei kleinen Stufen, verstärkt dann, wenn solche auf hohe Einkommen Anwendung finden. Dieser Ausweg versagt also bei großen Stufen, vor allem in ihrer Ausdehnung auf kleine Einkommen. Das Resultat wäre, daß den einen Pflichtigen eine verhältnismäßige Mehrbelastung träfe, der andere aber ein unverdientes Steuergeschenk erhielte. Auch ein Ausfall der Staatskasse mag wohl ins Auge gefaßt werden; denn es ist ganz menschlich, daß bei Unterstellung der Deklaration bei dem benachteiligten Pflichtigen sehr leicht die Neigung aufkäme, daß er in der zweiten Hälfte der nächst niederen Stufe fatieren würde; daher wird der Vorschlag gemacht, nachdem die großen Stufen ein notwendiges Uebel sind, die Steuer innerhalb der Stufe prozentual[1]) zu bemessen. Freilich muß dann der Steuersatz nach dem Beginn der Stufe festgesetzt werden. Supponiert man den Fall der Steuerfeststellung nach dem Anfang der Steuerklasse, so kann der schon vorhandene Mißstand noch weiter um sich greifen, die nächst untere Stufe in Mitleidenschaft ziehen. Es kann sich leicht, namentlich wieder bei der Deklaration, der Mißstand ergeben, daß derjenige, der ganz an der Untergrenze der Einkommensklasse stand, nach Entrichtung der Steuer weniger zur Verfügung noch übrig hat als derjenige, dessen Einkommen an der Obergrenze der nächst niedrigen Klasse figuriert, eine mißliche Thatsache, die viel odium erregen kann. Darum ist ganz an seinem Platz die Handhabe von § 172 3 Oe.: „Die Steuer ist jedoch mit der Maßgabe zu bemessen, daß von dem Einkommen einer höheren Stufe nach Abzug der Steuer niemals weniger erübrigen darf, als von dem höchsten Einkommen der nächst niedrigeren Stufe nach Abzug der auf letztere entfallenden Steuer erübrigt."

[1]) Kommissionsbericht der Württ. Kammer der Abgeordneten. S. 119 c.

Bei niederem Einkommen sind von Natur die Stufen niedrig zu halten; denn das Einkommen liegt klar zu Tage und kann leicht geschätzt werden. Geht es in die Tausende, so schwinden die Anhaltspunkte für die Schätzung: Die Unternehmungen lassen sich nicht so übersehen; auch die Lebensführung in diesen Kreisen täuscht leicht. Das Stufensystem bei der Einschätzung ist nur bedingt zu billigen. Es verliert jegliche Berechtigung bei der Deklaration, die doch in der Regel nach Abschluß des kleinsten und kleinen Einkommens gefordert wird. Die Selbstschätzung verlangt eine genaue Summe, deren Richtigkeit eventuell vertreten werden muß. Was in aller Welt sollen hier Stufen von 300 Mk. bis gar hinauf zu 5000 Mk.? Es ist richtig, daß dadurch in Kreisen, die ihr Einkommen nicht mit Sicherheit festzustellen vermögen, die Gefahr eines strafrechtlichen Konfliktes einigermaßen aus dem Weg gerückt ist, wenn einer es nur gewissenhaft mit seiner Pflicht nimmt. Allein für die große Mehrzahl wird es zutreffen, daß sie befähigt sind, zu fatieren. Bei größeren Betrieben ist einmal die Verwaltung eine genauere; dazu kommt dann noch die Kenntnis der Hilfsmittel zur Feststellung des Einkommens. Nach solcher Erwägung wird man das Stufensystem, wie es jetzt zumeist besteht, verwerfen müssen.

Nun ist ja klar, daß man, um aller Gerechtigkeit Genüge zu thun, die Sache auf die Spitze treiben könnte. Das geht jedoch über das hinaus, was Aufgabe eines Gesetzes sein kann. Bis zu einem gewissen Grade muß jedes Gesetz generalisieren, gleiche, gleichartige Fälle einer Norm unterstellen. Deshalb ist es für richtig zu erachten und prinzipiell zu rechtfertigen, die Steuersätze zu normieren für Stufen von 100 Mk., sei es nun nach bestimmter Größe, sei es prozentual.

Zuweilen geht die Praxis unter diese Grenze noch herab. Man wird kaum etwas dagegen einzuwenden haben, nur wird man dann eine möglichste Abrundung verlangen können. Es trägt dieser Umstand dazu bei, eine schärfere Erfassung in die Wege zu leiten. Analog ist dies auch bei den großen Einkommen der Fall. Den Differenzen daselbst wird mehr Beachtung geschenkt werden. Was rein äußerlich noch geltend zu machen wäre, ginge nach allgemeiner Erfahrung darauf, daß man zum Zwecke der Sicherung einer richtigen Einschätzung bei Beachtung der Steuerstufen darauf achten müsse, die Einkommensbeträge mit geraden 100 und insbesondere diejenigen, auf welche häufig geschätzt wird, etwa 1, 2, 3, 4000 Mk. nicht an den Schluß einer Stufe fallen zu lassen. Als Anfang einer Stufe würde der Mangel schon geringer sein;

aber es würde vielleicht Neigung bestehen, eine Korrektur des Einkommens eintreten zu lassen. Jedenfalls ist dies schon ein Vorzug derjenigen Skalen, welche die Endzahlen der Stufe als exklusive aufgefaßt haben wollen. Die Verlegung dieser wichtigen Zahlen in die Mitte empfiehlt sich auch deshalb, da die Einschätzung solcher Pflichtigen dadurch erleichtert wird. Zu großen Steuerstufen darf man sich jedoch aus Gründen leichter Veranlagung nicht verleiten lassen. Gegenüber der Benachteiligung würde sie auch gar zu wenig ins Gewicht fallen.

Die Steuerskalen, insbesondere diejenigen, welche eine fest bewertete Größe als Steuersatz aufstellen, pflegen nur bis zu einer gewissen Höhe des Einkommens im Gesetzestexte selbst die endgültigen Beträge ziffernmäßig anzugeben. Es ist somit immer eine je nach dem System mehr oder minder umständliche Rechnung von Nöten. Für die mehr geläufigen Einkommensgrößen sind daher billigerweise die Sätze einzustellen. Um wieviel die Skala dadurch eine Vergrößerung erleidet, um so viel gewinnt sie auch an Klarheit und Gebrauchsfähigkeit.

Neben dieser formalen Seite hat der Steuertarif noch eine materielle. Sein Inhalt macht seine Bedeutung aus, ist aber in jedem Gesetz von der größten Verschiedenheit. Trotzdem stimmen sie in einem gewichtigen Punkt überein. Es ist nämlich überall der progressive Steuerfuß approbiert. Von seiner prinzipiellen Berechtigung ist schon gesprochen worden. Wenn einmal ein Existenzminimum anerkannt ist, so muß dieselbe Erwägung dahin führen, das nächstpflichtige Einkommen mit langsam ansteigenden Sätzen zu belegen, bis die Vollkraft des Einkommens erreicht ist. Es erscheint unmöglich, daß die Extreme, steuerunfähiges, daher steuerfreies, und steuerkräftiges Einkommen sich berühren.

Die Progressivbesteuerung,[1]) welche die Steuergrundlage mit einem zunehmend höheren Steuerfuß belegt, kann in verschiedener Ausführung auftreten. Es kann einmal die Erwägung Platz greifen, daß der Steuerfuß für die niedrigen Einkommen zu ermäßigen ist, sonst der Normalsatz gilt. Das ist die Degressivbesteuerung. Die Anschauung kann aber auch dahin gehen, den Steuersatz allmählig aufsteigen zu lassen, ohne daß eine natürliche Grenze gesteckt wäre. Endlich läßt sich die Ansicht vertreten, daß jene, die Degression mit dieser, der Progression im engern Sinne zu verbinden sei, nach dem Identität des Grundgedankens vorliege.

[1]) Schäffle. Steuern. Allg. Teil. § 197.

Das formale Wesen der Degressivbesteuerung besteht darin, daß sie nicht von einem Anfangssatz aufsteigend, sondern von einem nicht mehr weiter steigenden Höchstsatz abfallend im Verhältnis der Abnahme des Werts der Steuerobjekte reguliert wird. Von jenem Höchststeuersatz an sind die Progressivsteuern Proportionalsteuern.[1]) Es ist klar, daß dies Verfahren auf eine schonende Behandlung der kleinen Einkommen abzielt, im Effekt aber auch eine unbillige Schonung der großen Einkommen herbeiführt, die von einer Progression nicht betroffen werden.

Die reine Progression nimmt ihren Ausgangspunkt in der untersten Stufe, von der aus sie, da es an einer Begrenzung nach oben fehlt, ansteigen kann bis zu einer Höhe, bei der sie für das zum Leben Notwendige möglicher Weise eine ernste Gefahr bildet. Man meint, wenn so mindestens eine weitere Vermehrung des Einkommens aus der Welt geschafft sei, liege eine Gefährdung der doch so wünschenswerten Wirksamkeit des Spartriebes außerordentlich nahe. Allein diese Gefahr — eine solche scheint es nur zu sein — läßt sich vermeiden durch eine geeignete Steuerfestsetzung von dem Punkt an, wo rechnerisch erwiesenermaßen das Verfahren zu einer Vermögensabsorption führen würde. Aber die Progression an und für sich kann dafür sorgen, daß die Bäume nicht in den Himmel wachsen. Das Beispiel von S.-Go., das die alleinige Repräsentantin dieses Systems ist, illustriert das aufs deutlichste. Die Progression steigt immerfort, allein die Steigungen mindern sich in einer Weise, daß ihr Wert bald keinen materiellen Ausdruck mehr findet.

Eine Verquickung beider hat heute in der Mehrzahl der Gesetze Eingang gefunden. Man einigt sich über den Normalsteuersatz und die Einkommensstufe, auf die er in Anwendung zu bringen ist. Von diesem Ausgangspunkt sind nun nach beiden Seiten hin entlastend und belastend die Sätze zu entwerfen. Absolut besteht nun nach unten und oben keine Grenze. Der Unterschied ist der, daß die Degression verwirklicht werden kann, die Progression nur modifiziert möglich ist, eben in der Weise, daß ihr bei einem gewissen Punkt eine Grenze gesetzt wird. Ist nun der Maximalsatz niedrig und wird seine Wirksamkeit in eine so hohe Stufe verlegt, daß nur die mindeste Zahl der Einkommen darüber hinausreicht, so ist wenigstens praktisch ein kaum nennenswerter Unterschied zwischen beiden vorhanden. Den Abschluß der Degressivskala bildet meistens das Existenzminimum, das sich aus sich selbst

---

[1]) Schäffle. Steuern. Bes. Teil. S. 53.

rechtfertigt; den Abschluß nach oben bildet oft eine gewisse Einkommensgröße, für die wohl niemals der Nachweis wird erbracht werden können, warum gerade hier das Wachstum der subjektiven Beitragsfähigkeit schwindet.

Der Beginn der Steuerskalen war schon früher Gegenstand der Behandlung und bedarf keiner Wiederholung. Hingegen erübrigt es, die Grenze der Progression zu betrachten. Die Verschiedenheit derselben ist fast so groß wie die der Staaten. Eine prozentuale Besteuerung tritt ein in A. bei 10 000 Mk., Bre. 12 000, S.-W. 30 000, S.-M. 33 000, S.-A. 45 000, Ha. 50 000, O. 60 000, Sch.-Li. 72 000, Pr. Sa. Lü. 100 000, Ba. 200 000 Mk. Einkommen. In praxi tritt also, namentlich bei den letztaufgeführten die Progression als solche am meisten hervor. Die anderen Staaten weisen eine Grenze der Progression nicht auf.

Aufs innigste verknüpft ist hiemit die Frage des Maßes der Progression. Welcher Prozentsatz das Maximum bilden soll, ist Sache allgemeiner Erwägungen. Es spielt da der Bedarf eine ausschlaggebende Rolle. Hiebei mag darauf hingewiesen werden, daß eine Progression nicht notwendigerweise Mehrerträgnisse[1]) abwerfen muß, da Degression und Progression sich oft im Resultat ausgleichen. Der Bedarf hängt aber in seiner Größe von zahlreichen Momenten ab, auf die einzugehen hier nicht der Platz ist. Das Prinzip muß sein, eine gerechte Verteilung der Lasten herbeizuführen. Namentlich ist Rücksicht darauf zu nehmen, daß die mittleren Einkommen, in denen ja das Rückgrat der Steuerkraft des Volkes zu suchen ist, nicht überschwert werden. Ein Fingerzeig hiefür ist zu entnehmen aus einer Vergleichung der Belastung durch indirekte Steuern. Durchaus verfehlt ist es natürlich, schon die mittleren Einkommen mit dem Maximalsatz zu treffen. Geht die Degression weit, so entspricht dem auf der anderen Seite eine angemessene Progression. Steigt diese zu sehr, so ist ein großer Teil des Ertrags auf einige wenige Leute basiert. Ein solches Abhängigkeitsverhältnis aber ist gefährlich.

Der Höchstbetrag des Steuersatzes ist 6 % bei Lü., 100 000 Mark Einkommen; $5\frac{1}{2}$ % in Ha. Ges. v. 30. III. 96, mit 50 000 Mk.; 4 % in S.-W. Ges. 1899/1901, bei 30 000 Mk.; in S.-M. bei 33 000 Mk.; in S.-A. bei 45 000 Mk.; in O. bei 60 000, in Sch-Li. bei 72 000, in Pr., Sa. bei 100 000 Mk. Einkommen Eigenartig ist die Skala in Bre., indem für den 4 % übersteigenden Teil der Einkommensteuer ein besonderer Tarif ein-

[1]) Wagner in Schönbergs Handbuch § 99.

greift und zwar von 6000 Mk. ab, der bei der höchsten Stufe 12 000 Mk. 1 % erreicht. Der Grundgedanke ist richtiger zur Verwirklichung gelangt in Ba. Hier ist ebenfalls die Progression auf doppeltem Weg durchgeführt. In erster Linie wird sie erreicht nicht mittels einer Abstufung des Steuersatzes, sondern der Abstufung eines besonderen Anschlags, der natürlich bei den unteren Einkommen hinter dem wirklichen zurückbleiben muß. Seine Bedeutung erhält dieser Steueranschlag erst durch die Bestimmung des Steuerfußes. Dieser Steuerfuß wird erhöht bei Steueranschlägen von 25—30 000 Mk. um 5 %, bei 200 000 Mk. und mehr um 40 % als Höchstgrenze. Man wird diese Lösung als eine gelungenere schon deshalb betrachten müssen, weil hier die Gewißheit besteht, daß der Mittelstand nicht mehr getroffen wird. Der Grund,[1]) weshalb man die Progression zum zweiten Mal nicht auch in die Steueranschläge verlegte, ist darin zu finden, daß man nicht gesetzlich festlegen wollte, daß die an die Staatsbesteuerung sich anschließende Besteuerung auch an der progressiven Belastung der hohen Einkommen partizipiere.

Nachdem Höchstbesteuerung und das mindeste Steuerprozent in Beziehungen zu einander stehen, so seien auch die prozentualen Lasten der kleinsten steuerpflichtigen Einkommen wiedergegeben mit Berechnung nach der Anfangszahl. Bre. 1/6 % bei 600 Mk.; Sa. 1/4 % bei 400; Brau. 1/3 % bei 900; Schw.-So. 1/3 % bei 300; Schw.-Ru. 0,34 % bei 350 Mk.; Oe. 3/5 % bei 600 fl.; He. 3/5 % bei 500 Mk.; Ha. 0,61 % bei 900; Pr. 2/3 % bei 900; Lü. 2/3 % bei 600; O. 2/3 % bei 225; S.-W. 0,80 %[2]) S.-M. 0,8 % bei 600; Sch.-Li. 0,80 bei 300; S.-A. 0,93 % bei 450; 3 % in S.-Go. bei 2400 Mk.

Man sieht, das eigentliche Progressionsausmaß ist ein willkürliches. Es fällt in das Gebiet der rechnenden Steuerpolitik, deren Sache es dann auch ist, die Abstufungen der Progression vorzunehmen. Die Forderung geht dahin, ein möglichst gleichmäßiges Ansteigen zu bewirken. Der Uebergang von einer Einkommensklasse zur andern soll sich sachte vollziehen, damit ein Anreiz zur Defraudation vermieden wird. Die Rücksichtnahme auf das Erträgnis wird es so gestalten, daß die Progression nach oben hin langsamer emporsteigt. Das Ideal ist, daß sie der erhöhten Leistungsfähigkeit angepaßt wird. Allein das Gesetz muß sich damit begnügen, den annähernd richtigen Wert zu greifen, eine Skala zu konstruieren, die ungefähr angibt, um wieviel größer

[1]) F. A. XII. 176 Begründung zum Gesetzentwurf in Ba. 94.
[2]) F. A. XV. 354 Paulssen: Die letzte Einkommensteuerreform in S-W.

die Steuerkraft ist bei dem einen Einkommen als bei dem andern. Aus den Skalen der Gesetze ergibt sich, daß die Degression am Ende der Skala am größten ist. Die verschiedenen Unebenheiten, die man allerorts wahrnehmen kann, hängen einerseits zusammen mit dem Wechsel der Größen der Einkommensstufen, andrerseits sind sie veranlaßt durch das Bestreben der Gesetzgebung, die Steuersätze in ganzen Zahlen, ohne Brüche auszuwerfen. Auf jeden Fall aber muß es scharf gerügt werden, wenn mitten in der Degression eine, wenn auch nur winzige Progression eintritt. Dieser Fall läßt sich konstatieren bei Pr. von Stufe 18—2100 auf 21—2400, bei O. von der 7. auf die 8. Stufe, in Schw.-So. von der 17. auf die 18. Stufe, in höherem Maß bei Schw.-Ru. von der 13. Stufe an. Eine unverhältnismäßige Belastung kann viel mehr Unzufriedenheit erregen als etwa eine zu hohe Steuer.

Nun kommt es auch vor, daß die Progression viele Stufen hindurch innehält. So in Sa. von 8800—25 000, in Pr. von 10 000—30 500. Ein stichhaltiger Grund für das Aussetzen der Progression während der sog. Horizontale ist nicht einzusehen. Im Gegenteil, warum soll ein Einkommen von 30 000 Mk. nicht leistungsfähiger sein als eines von 10 000? Degression und Progression können gerade so gut von einer einzigen Stufe ausgehen als von einer Horizontale.[1]) Wenn die Progression dann ihr Ende erreicht hat, so ist, wenigstens bei dem Stufensystem, mit diesem Moment von demselben abzugehen und der empfindlichere Wertmesser des Prozentsatzes anzuwenden. Es ist dann wenigstens teilweise dem Wesen der Einkommensteuer Rechnung getragen und sind wirkliche Größen zu Grunde gelegt. Hiemit können wir die Betrachtung abschließen und kommen auf den Ausgangspunkt zurück, daß keine Progression absolut gerecht ist. „Man sollte daher aufhören, nach der idealen Progressivsteuerskala wie nach dem Stein der Weisen zu suchen, sich vielmehr mit der einfachen Einsicht begnügen: daß die direkte Progressivbesteuerung nur die Durchschnittssteuerkräfte nach Größenschichten, nimmer aber genau die subjektive Beitragsfähigkeit jedes einzelnen verhältnismäßig zu treffen vermag."[2])

§ 13. Ermäßigung der Steuersätze.

Die schwachen Einkommen sollen geschont werden. Zu der quantitativen Würdigung hat die qualitative[3]) Unterscheidung hin-

[1]) F. A. XV. 888. Das Schicksal der sächsischen Steuerreform 1898.
[2]) Schäffle. Steuern. Allg. Teil. S. 288.
[3]) F. A. XV. 392. Ministerielle Denkschrift: Die Weiterführung der Reform der direkten Steuern in Sa.

zuzutreten. Allein die höhere Besteuerung des aus Vermögensbesitz fließenden, sog. fundierten Einkommens ist noch nicht versucht worden und bleibt der Zukunft vorbehalten. Ich lasse die Vorwegbelastung desselben durch Ertrags-, Erbschafts-, Vermögenssteuer ganz bei Seite. Man hat finden wollen, daß mit der Progression schon zu einem guten Teil es erreicht werde, das fundierte Einkommen stärker heranzuziehen; denn je höher das Einkommen sei, um so mehr werde naturgemäß fundiertes Einkommen den Hauptbestandteil bilden. Allein da müßte die Progression schon höher sein und dann wäre das Bild doch ein etwas ungenaues. Jedoch kann in einzelnen Fragen, z. B. bei der Besteuerung der Erwerbsgesellschaften nicht geleugnet werden, daß diesem Gesichtspunkt Rechnung zu tragen ist.

Eine andere Beanstandung geht dahin, daß das Recht auf die Verschiedenheit des Erfordernisses für den standesgemäßen Lebensunterhalt bei Personen in verschiedener Lebensstellung keine Rücksicht nimmt, vielmehr glaubt, diesen Faktor durch eine absolute Zahl zum Ausdruck bringen zu können. Es ist das dieselbe Meinung, die unter dem Existenzminimum den standesgemäßen Unterhalt versteht. Wenn überhaupt möglich, liegt diese Seite der Individualisierung noch in weitester Ferne.

Hingegen hat es die Gesetzgebung versucht, in andrer Hinsicht die Leistungsfähigkeit in Betracht zu ziehen und das auf Grund ganz offenkundiger Verhältnisse. Man stelle sich zwei Personen vor. Der eine von diesen ist ledig; der andere besitzt zahlreiche Familie. Das Einkommen des letzteren muß für den Unterhalt, die Erziehung seiner Kinder auch ausreichen. Diese Umstände haben den Gesetzgeber veranlaßt, Milderungen eintreten zu lassen. Es sind die sogenannten Kinderparagraphen entstanden, denen zufolge von Amtswegen so und so viel, absolute oder relative Summen vom Gesamteinkommen abzusetzen sind unter Hinzufügung gewisser weiterer Bedingungen. Den schon früher [1]) zitierten Bestimmungen sind noch hinzuzufügen Ha. § 3 3. Eine Familie von vier Personen hat bei einem Einkommen bis 5000 Mk. Anspruch auf Ermäßigung des Steueransatzes um $^1/_4$; übersteigt es nicht 2000, um $^1/_2$; um weiter $^1/_4$, wenn die Familie aus 6 Personen besteht. Lü. § 5. Eine Familie von 5 Personen entrichtet bis 2500 Mk. $^4/_5$ des Steuerbetrages, eine solche von 7 Personen nur $^3/_5$. Man hat sich auch schon gegen die Berücksichtigung der Familienstärke in der Steuer erklärt, weil die Kindererzeugung

[1]) cf. Seite 84.

keine dankenswerte That sei, welche die Erkenntlichkeit seitens des Staates erfordere. Das ist sicher nicht richtig; denn es entscheidet nur die konkrete Lage. Unter dem gleichen Gesichtspunkt könnte vielleicht das bloße Verheiratetsein betrachtet werden. Die Veranlagung wird durch diese Rücksichtnahmen sehr erschwert; denn der stete Wechsel in diesen Dingen erfordert große Sorgfalt. Im ganzen wird man Oe. Maßnahmen für praktischer erachten müssen; der Abzug einer bestimmten Summe ist höchst mechanisch und wirkt ungleich.

Neben diese vereinzelten obligatorischen Bestimmungen treten weitere fakultative, die anderen die Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigenden Verhältnissen Rechnung zu tragen suchen. Die Gesetze zählen die verschiedenen Fälle meist erschöpfend auf, die berücksichtigt werden sollen. Dabei gilt stets die Annahme, daß das Bedürfnis einer Erleichterung umsomehr abnimmt, je mehr die Einkommensgröße steigt. Bei gewisser Höhe gilt im Gesetz dann die Präsumption, daß eine empfindliche Belastung nicht mehr vorhanden sei. Existenz der etwaigen Ueberschwerung, sowie Umfang der Ermäßigung sind in das freie Ermessen der Veranlagungsorgane gestellt.

In Pr. § 19 kann bei vorliegender außergewöhnlicher Belastung durch Unterhaltung und Erziehung der Kinder, Verpflichtung zum Unterhalt mittelloser Angehöriger, andauernde Krankheit, Verschuldung und besondere Unglücksfälle bis zu einem Einkommen von 9500 Mk. eine Ermäßigung der Steuersätze um drei Stufen gewährt werden, eventuell vollständige Freilassung erfolgen. Ebenso wörtlich Brau. § 19. Li.-De. § 15 läßt auch noch andere dringliche Gründe gelten und zwar bis zu einem Einkommen von 4800 Mk. In Oe. § 174 geht die Ermäßigung bis 5000 fl. Die exklusive Aufzählung der Gründe wird bereichert durch den der Einberufung zu militärischer Dienstleistung. Sonst aber ist diese Ermäßigung an Bedingungen geknüpft. Es hat die Kommission die thatsächlichen Umstände, die sie zu ihrer Maßnahme bestimmen in ihrer Entscheidung genauer anzugeben. Beschlüsse gar, durch welche eine Ermäßigung des Steuersatzes um mehr als eine Stufe oder die Freilassung eines in einer höheren als der ersten Steuerstufe stehenden Steuerpflichtigen gewährt werden soll, können nur mit $^2/_3$ Mehrheit gefaßt werden. In S.-A. § 17 geht die Grenze bis 4800 Mk., in Schw.-So. § 19 bis 4500 Mk., wobei als Grund noch genannt wird geminderte Erwerbsfähigkeit infolge hohen Alters. In Sa. § 13 ist die Grenze 5800 Mk. In A. § 15: 6000 Mk. Als Grund kommt in Wegfall die Verschuldung;

auch darf Minderung um drei Stufen gewährt werden, Nov. 96 Art. II. In S.-W. § 21 kann auf Grund der gewöhnlichen die Steuerfähigkeit wesentlich vermindernden wirtschaftlichen Verhältnisse das Steuerkapital bis 2500 Mk. bis zu einem Viertel ermäßigt werden durch die Feststellung der Schätzungsbehörden. In He. Art. 14 können Einkommen bis 6000 Mk. um zwei Klassen niedriger eingestellt werden, wenn ungünstige Verhältnisse zu besonderer Berücksichtigung Anlaß geben. Allgemeiner sind gehalten S.-M. Art. 51; O. Art. 5 § 1; A. 3; welche Einkommen bis 3000 Mk. in beliebiger Weise berücksichtigen lassen. Ebenso Schw.-Ru. § 15 jedoch ohne Angabe eines Maximums. In R. j. L. § 7 gibt es Ermäßigung um zwei Stufen bis 4000 Mk. Einkommen. Ganz allgemein spricht sich R. ä. L. § 18 aus. Lü § 6 Nov. 96 sieht Ermäßigung des Steuerbetrags oder Erlaß von Teilbeträgen vor bis zum Einkommen von 5000 Mk. Im allgemeinen wird man wünschen dürfen, daß die Befugnisse möglichst weitgehende sind. Namentlich die Grenze des zu berücksichtigenden Einkommens dürfte weiter hinausgeschoben werden.[1])

Es sind dies aber nicht alle Fälle, in denen die Steuersätze dem wirklichen Einkommen nicht entsprechend gehalten werden. Ich übergehe dabei die schon erwähnten Ausnahmen vom festgesetzten Existenzminimum für auswärtige Einkommensbezüger, für deren Befreiung es an einem rechtfertigenden Grund fehlt. Was für die unterste Einkommensstufe recht ist, muß für die unteren billig sein. Der Tarif soll der Leistungsfähigkeit gerade der und jener Einkommenshöhe entsprechen. Diese ist aber eine höhere, wenn der Pflichtige neben seinem steuerbaren Einkommen auch noch steuerfreies bezieht. Und in der That haben einige Gesetze diesen Gesichtspunkt zum Ausdruck gebracht. Es bestimmt Lü. § 4 2[2]): „Wer neben einem steuerpflichtigen ein steuerfreies Einkommen bezieht, hat die Einkommensteuer für ersteres nach Verhältnis desjenigen Ansatzes zu entrichten, welcher zur Anwendung kommen würde, wenn sein gesamtes Einkommen der Steuerpflicht unterläge." Aehnlich Bre. § 3: „Für den Prozentsatz ist das gesamte Einkommen maßgebend." In Oe. § 175 ist bei Steuerpflichtigen, welche außer dem der Einkommensteuer unterliegenden Einkommen noch Militäreinkommen beziehen, von dem auf das gesamte Einkommen entfallenden Steuersatz der Anteil zu berechnen, welcher auf das

---

1) F. A. VIII. 732. Wagner. Reform der direkten Staatsbesteuerung in Pr. 1891.

2) F. A. VII. 630. Lübecker Einkommensteuergesetzentwurf.

steuerpflichtige Einkommen verhältnismäßig entfällt. Sie haben denjenigen Steuersatz zu entrichten, welcher diesem Anteil am nächsten kommt. Man hat schon hiegegen die Doppelbesteuerungsgesetzbestimmungen in Anspruch nehmen wollen; sicher mit Unrecht, da es jedem Bundesstaat freisteht, nach der thatsächlichen vollen Leistungsfähigkeit die Besteuerung durchzuführen. Gegen diese Maßregel sprechen dann allerdings die technische Schwierigkeit der Erfassung und der geringe finanzielle Effekt.

Auch noch in anderen Fällen richtet sich der Steuersatz nicht direkt nach dem wirklichen steuerbaren Einkommen. So finden wir in Sa. § 15 6 folgendes: „Ist das Einkommen einer Person, welche innerhalb des Landes eine eigene Haushaltung hat, geringer als die Summe, welche sie zur Bestreitung des Unterhaltes für sich und die von ihr unterhaltenen Personen oder zu freiwillig an Andere gewährten Unterstützungen aufwendet, so kann diese Summe als Betrag des Einkommens angenommen werden; ähnlich S.-A. § 15. Es wird dieser Satz mit Recht ein Stück Vermögenssteuer genannt, noch richtiger wäre Verzehrungssteuer oder Verbrauchssteuer, das in eine Einkommensteuer gar nicht hereinpaßt. In praxi wird ja allerdings oft instinktiv nach diesem Satz verfahren werden, aber man sollte es vermeiden, ein solche Uebung gesetzlich zu sanktionieren. Die übrigen Ausnahmen betreffen nicht das Gesamteinkommen, sondern einzelne Bezüge, was in vielen Fällen auch auf dasselbe hinauskommen dürfte. So in O. Art. 6 § 2 das Diensteinkommen weiblicher und männlicher Dienstboten, in R. ä. L. § 16 2 die Kost ebensolcher Personen, anderwärts Dienstwohnungen, in R. ä. L. der schon mehrfach erwähnte Abzug von 15 % bei Besoldungen und Pensionen aus Hof- und Staatskassen und ähnliches, dessen Aufzählung zu weit führen würde. Derartige Bestimmungen mögen ganz zutreffend sein; jedoch lediglich auf vereinzelte Verhältnisse angewendet bleiben sie einseitig und tragen einen gewissen Privilegiencharakter an sich.

Mit dieser Darstellung schließt der materielle Teil der Einkommensteuergesetzgebung ab. Auf ihm als der Grundlage der Besteuerung baut sich der formelle Teil, gewissermaßen das Prozeßrecht auf, mit dem man mehr zu praktischen Grundsätzen kommt, obwohl einige prinzipielle Gesichtspunkte zur Würdigung Veranlassung geben.

D. Veranlagung.

§ 14. Allgemeines.

Das Charakteristische der allgemeinen Einkommensteuer offenbart sich im Subjekt, an das sie sich vornehmlich anschließt, nicht nur im Objekt, in welchem man das gesamte reine Einkommen zu erfassen bestrebt ist, sondern auch im Steuersatz, in welchem die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zur Verwirklichung gelangen soll. Nach diesen drei Richtungen hin hat die Grundlage der Steuer Erörterung gefunden; einen Abschluß jedoch hat die Materie damit noch nicht erreicht. Die praktische Wirkung der geschilderten Grundsätze äußert sich erst in der Anwendung auf den einzelnen Fall, Veranlagung genannt. Es tritt hier die Steuer nach ihren drei Seiten in Erscheinung und bringt damit die innige Verbindung zwischen Einkommensbegriff und Veranlagung zum deutlichen Ausdruck. Das zweite muß zum ersteren hinzutreten und so das Ganze krönen. Die möglichste Vollkommenheit beider Teile kann erst dazu führen, daß die auf die allgemeine Einkommensteuer gesetzten Hoffnungen sich erfüllen.

Wenn wir von der Veranlagung handeln, so gewinnt die steuertechnische Seite der Besteuerung an Bedeutung. Bisher war sie zur Unterstützung oder Entkräftung aufgestellter Grundsätze geltend gemacht worden; bei der Veranlagung wird vornehmlich die Steuerpraxis zu ihrem Rechte kommen, die Entscheidung des Für und Wider geben. Es liegt dies ja in der Natur der Sache.

Das ganze praktische Steuerwesen ist als ein Stück der Finanzverwaltung Ausfluß der Souveränität, die sich zur Bethätigung ihrer Organe bedient. Es interessiert uns hier im allgemeinen nur das Organ, dem die oberste Aufsicht und Leitung obliegt und das in Ausübung dieser Thätigkeit berufen ist, Instruktionen zu erlassen und im Verordnungsweg auf die Unterinstanzen einzuwirken. Es ist dies das jeweilige Ministerium der Finanzen, so ausdrücklich in He. Art. 38; Ba.; Oe. § 281; Pr. § 55; Sa. § 22; bezw. das Ministerium, Abteilung der Finanzen, in S.-W. § 1; R. j. L. § 22; Schw.-So. § 21; Brau. § 53 1; S.-A. § 49 1; S.-M. Art. 19; O.; Schw.-Ru.; die Landesregierung Finanzabteilung in Li.-De. § 42; R. ä. L. § 19 1; S.-Go. § 20 1, die Finanzdirektion in A. § 22. In den Hansestädten fungiert an dieser Stelle die Steuerbehörde, Steuerdeputation genannt. Denselben Organen ist noch eine Reihe vor Spezialfunktionen aufgegeben, die an zutreffender Stelle genannt werden sollen.

Bei dem großen Wirkungskreis, der einem Steuergesetz zukommt, bei der Fluktuation der demselben unterworfenen Bevölkerung verdient vor allem der Ort der Veranlagung, subjektiv genommen, der Ort der Erfüllung der Beitragspflicht, unsere Beachtung. Die Frage ist fast einheitlich in der Gesetzgebung gelöst und zwar nach folgenden Grundsätzen. Es ist entscheidend für die physischen Personen primär der Wohnsitz, im Ermangelungsfall der Aufenthalt, für Staatsangehörige insbesondere, die im Inland weder das eine noch das andere haben, der Ort des letzten Wohnsitzes, resp. Aufenthalts. Hinsichtlich der beschränkt Steuerpflichtigen ist naturgemäß die Zuständigkeit am Ort der belegenen Sache begründet, also da, wo Grundbesitz, Gewerbebetrieb liegt, der Sitz der Kasse sich befindet. Geringe Abweichungen finden sich in Sa. § 8 3, das für Staatsangehörige, die Einkommen aus Grundbesitz u. s. w. nicht aus Sa. beziehen, den letzten Wohnsitz, subsidiär den Sitz der Regierung als maßgebend erklärt. Hiemit stimmt überein S.-W. § 13 2. Mit andren Worten folgt der Regel S.-M. Art. 20 3; R. ä. L. § 20 4, indem der letzte Aufenthaltsort, bezw. der Ort, an dem zuletzt die Steuer erhoben worden ist, den Ort der Veranlagung darstellt. Eine prinzipielle Verschiedenheit zeigt sich uns in Oe. § 176 1 3; Ba. Art. 10 1 2; R. ä. L. § 26 2. Oe. benennt als Ort der Steuerbemessung und Vorschreibung den ordentlichen Wohnsitz. Ba. dagegen zieht die Steuerpflichtigen, welche im Land ihren Wohnsitz haben, mit dem gesammten Einkommen in demjenigen Distrikt zur Steuer heran, in welchem sich die Hauptniederlassung befindet. In beschränkter Weise folgt dem Grundgedanken R. ä. L. Es findet nämlich neben der Veranlagung am Wohnort eine zweite statt am Ort des Gewerbebetriebs gerade bezüglich des letzteren Einkommenszweiges. Die Nutzbarmachung erfolgt dann durch Austausch an das Veranlagungsorgan des Wohnsitzes. Eine Durchführung des Prinzips gibt uns Oe. Reichsangehörige ohne Wohnsitz im Inland werden im Schätzungsbezirk ihrer Heimatgemeinde, Nichtangehörige in jenem Bezirk, in welchem sich die steuerpflichtige Einkommensquelle, bei Zusammentreffen mehrerer, die größte Einkommensquelle befindet, veranlagt. Ba. erklärt für diesen Fall ohne jede Unterscheidung den Steuerdistrikt für zuständig, aus welchem der größere Teil des inländischen Einkommens fließt. Zum Schluß eine Singularität Pr. § 20 5, Brau. § 20 5, indem der Ort des Gewerbebetriebs dem Wohnsitz des bei der Steuerverwaltung bestellten Vertreters gleichgestellt wird.

Detailbestimmungen sind erforderlich, um eine geordnete Durchführung des Veranlagungsgeschäftes zu sichern, obwohl es an sich

ganz gleichgiltig wäre, wo im Lande die Steuer veranlagt und bemessen wird. Man wird schließlich auch dem Gesichtspunkt Rechnung zu tragen haben, daß in dieser Beziehung keine Willkür Platz greifen soll, daß ferner, und zwar zu Gunsten des Pflichtigen, keiner seinem ordentlichen Richter entzogen werden soll. Es entscheidet der Wohnsitz, dessen begriffliche Darstellung schon früher gegeben wurde und dessen Gleichstellung mit dem dienstlichen Wohnsitz zu präsumieren ist. Hiezu im vermeintlichen Gegensatz Ba, was aber die Vollzugsverordnung § 16 dahin aufklärt, daß die Hauptniederlassung nur im Fall konkurrierender Wohnsitze den Ausschlag gibt.

Wohl aber ist die Methode von R. ä. L. bedeutsam, einmal für die Zwecke der Gemeindeumlagenerhebung, sofern sie in Zuschlägen zur allgemeinen Einkommensteuer auftritt und das Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit anerkannt ist. Ein thatsächlicher Vorteil wohnt aber dem Verfahren inne insoweit, als an dem Ort des Gewerbebetriebs jedenfalls die besten Grundlagen für die Schätzung, eventuelle Kontrolle vorliegen. Um deswillen allein verdient dieses Vorgehen schon Empfehlung. Ein Zusammentragen der einzelnen Quellen, wie es sich dann als notwendig herausstellen würde, ist auch der jetzigen Gesetzgebung nicht fremd, schon in Ansehung der Bezüge der beschränkt Steuerpflichtigen, ganz abgesehen von dem Schuldzinsenabzug, der vernünftiger Weise doch nur vom Gesamteinkommen geschehen kann. Von diesem Standpunkt aus ist auch Ba. und O. zu würdigen, wenn es die Auswärtigen in jenem Bezirk heranzieht, aus welchem der größere Teil ihres inländischen Einkommens fließt. Dadurch kommt die jeweils berufenste Kommission zur eingehenden Prüfung, wodurch erst der Entscheid möglich wird über die Existenz des größeren Bezugs. Daß dann gerade jenem Ort die Befugnis der Steuerbemessung zugesprochen wird, hat seinen Grund nur in der gesetzlichen Festlegung des entscheidenden Kriteriums für Konkurrenzfälle.

Letztere kommen jedoch auch für die unbeschränkte Steuerpflicht in Betracht; z. B. beim Vorhandensein mehrerer Wohnsitze. Hier verstattet eine größere Anzahl von Staaten dem Pflichtigen ein Wahlrecht unter den in Betracht kommenden Orten. Wird hievon kein Gebrauch gemacht, so gilt nur die Veranlagung an demjenigen Ort, an welchem die Veranlagung zu dem höchsten Betrag stattgefunden hat. Diese ganz zweckmäßige Lösung haben sich zu eigen gemacht Brau. § 20 2; S.-A. § 18 2; Li.-De. § 17 2; Pr. § 20 2. Aehnlich Oe. § 176 2, das die Steuerverschreibung dahin verlegt, wo der betreffende Steuerträger den höchsten Betrag an direkten

Steuern entrichtet. In anderer Weise R. j. L. § 17 6: „Solche Steuerpflichtige, welche in mehreren Bezirken Grundbesitz haben oder ein gewerbliches oder Handelsgeschäft betreiben, werden in demjenigen Bezirk mit ihrem Gesamteinkommen zur Einschätzung herangezogen, in welchem sie ihren wesentlichen Wohnsitz haben." Diese Lösung scheint mir eine neue Entscheidung darüber zu fordern, welchem Ort diese Eigenschaft zukommt. In gewisser Weise zählt hierher auch S.-Go. § 11. Es gilt die Wahlbefugnis sowohl für die Pflichtigen mit mehrfachem Wohnsitz, wie für die Auswärtigen mit mehrfachen Einkommensquellen im Inland, in beiden Richtungen aber beschränkt auf die Deklaranten. Bei Defizienz der Ausübung des Wahlrechts ist die Kompetenz bei der Einschätzungskommission begründet, welche die erfolgte Einschätzung dem Pflichtigen zuerst bekannt gemacht hat. Allein dieser Versuch einer gesetzlichen Entscheidung scheint wenig präcise und nicht sehr sicher. Sämtliche anderen Gesetze statuieren für vorliegenden Fall die Bezeichnung der eintretenden Steuerstelle durch die oberste Aufsichtsbehörde, eine Regelung, die wegen ihrer Weitläufigkeit und Umständlichkeit jener erstgenannten ohne Zweifel nachsteht.

Dagegen ist die höchste Finanzstelle in allen andern zweifelhaften Fragen zum Entscheid berufen. Nur in Schw.-Ru. § 24 ist dies Sache des Vorsitzenden der Bezirkskommission.

Die Vorschriften bezüglich der juristischen Personen können nicht anders lauten. Der Sitz der Gesellschaft, für den Geschäftsbereich von Zweiganstalten der Sitz dieser, der Sitz einer Generalagentur oder sonstigen Vertretung, im äußersten Fall der Ort des Einkommensbezugs kommen als Ort der Veranlagung in Betracht.

Es ist nach all dem klar, daß diese Bestimmungen wohl geeignet sind, die rechtliche Zugehörigkeit festzulegen; jedoch folgt daraus noch nicht die thatsächliche Evidenthaltung der Wohnsitz- und Aufenthaltsbevölkerung. Zum Zwecke der Durchführung dieser Maßnahmen gehen nur wenige Gesetze soweit eine Verpflichtung der im Lauf des Steuerjahres ihren Wohnsitz verändernden Personen dahin zu statuieren, sich bei dem Gemeinde- (Guts-) vorstand des Abzugsortes ab und bei dem des Anzugsortes binnen 14 Tagen anzumelden und gleichzeitig über ihre erfolgte Veranlagung zu Einkommensteuer auszuweisen. So in Pr. § 61; Li.-De. § 53. Zur Sicherung der Erfüllung dieser Vorschrift ist eine Strafdrohung bis 20 Mk. ausgesprochen. Pr. § 68 2; Li.-De. 59 2.

In den Hansestädten ist naturgemäß der Ort der Veranlagung nicht Gegenstand genauer Bestimmungen. Komplikationen der geschilderten Art sind ja so gut wie ausgeschlossen.

Ein weiterer allgemeiner Gesichtspunkt führt uns hinüber zur zeitlichen Grenze der Veranlagung. Hier ist die fast ausnahmslose Regel, die in der Mehrzahl der Gesetze direkt ausgesprochen, in den andern aus den begleitenden Veranlagungsanordnungen herauszulesen ist, daß die Dauer das Steuerjahr, das Rechnungsjahr bildet, welches mit dem Etatsjahr keineswegs zusammenzutreffen braucht. Es wird die alljährliche Wiederholung des Veranlagungsgeschäftes in Anbetracht der kolossalen Beweglichkeit der Einkommensgrößen kaum einer Begründung bedürfen. Eine generelle Ausnahme hievon findet sich in S.-Co. § 23; S.-Co. § 32, woselbst die Festsetzung der Steuerbemessung je auf die Dauer einer Finanzperiode erfolgt. Gegen die damit verbundene Mißlichkeit der Erstarrung der Steuersätze wird eine Kautele gegeben, in dem die Prüfung für jedes Rechnungsjahr der Periode angeordnet wird. Allein es läßt sich denken, wie selten eine solche Prüfung zu Abänderungen führen wird. Partielle Abweichungen betreffen nicht die Steuervorschreibung als solche, sondern nur die Pflicht zur Deklaration und Anmeldung. Aber auch nach der entgegengesetzten Seite finden sich überall Bestimmungen, wonach unter vorausgesetzten Umständen innerhalb eines Jahres eine Veranlagung stattfindet, auf den Zeitraum von Monaten. Die Hauptfälle bilden der Zugang von Steuerpflichtigen- und Einkommensvermehrung durch Erbschaftsanfall. Andere Veranlagungssingularitäten beziehen sich auf Steuerhinterziehungen und irrtümliche Uebergehungen und Unterschätzungen, die nicht nur in dieser Hinsicht irregulär sind, daher auch zur Darstellung an diesem Platz sich nicht eignen.

§ 15. Vorbereitung der Veranlagung.

Die allgemeine Einkommensteuer befaßt sich mit Subjekt und Objekt, sowie den individuellen Verhältnissen, die hinsichtlich beider sich ergeben. Die Unzahl der Phänomene, die hier in Betracht kommen, würde einen Zustand von Gefahr schaffen für eine gerechte Beurteilung, wenn die gesammte Thätigkeit auf einem Organ lasten würde. Der natürliche Verlauf wäre der, daß die Schnelligkeit der Veranlagung obsiegen würde auf Kosten der Gründlichkeit und Genauigkeit. Diese Erkenntnis und das Bestreben nach weiterer Besserung hat fast allgemein die Einrichtung zur Durchführung gebracht, daß vorbereitende Organe in Thätigkeit treten, die das grundlegende Material sammeln und sichten.

a) in Beziehung auf die Subjekte.

Zuvörderst erheischt es die Natur der allgemeinen Einkommensteuer, in einem abgegrenzten Teil des Staatsgebietes die in Betracht

kommenden Personen festzustellen. Dies wird durchgängig bewerkstelligt auf dem doppelten Weg der amtlichen Nachforschung und der Selbstangabe des Pflichtigen, die im übrigen verschiedenartig in einander greifen.

Die Aufnahme des Personenstandes, die sich auf physische und juristische, unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Personen erstreckt, obliegt dem Gemeinde- bezw. Gutsvorstand für den Umkreis seines Bezirkes. Soll nun dieses Organ seiner Verpflichtung gerecht werden können, so müssen für dasselbe gewisse Befugnisse, für andere Personen gewisse Verpflichtungen statuiert werden. Dies geschieht für die Grundstücksbesitzer dem Gemeindevorstand gegenüber; für die Haushaltungsvorstände den Hausbesitzern gegenüber in Hinsicht auf die erforderliche Auskunft über die auf dem Grundstück vorhandenen, bezw. zu dem Hausstand gehörigen Personen einschließlich der Unter- bezw. Schlafstellenmieter. So in Pr. § 21, 22; Brau. § 21, 22. In Li.-De. § 18, 19 bleiben Personen unter 14 Jahren ohne Einkommen unberücksichtigt. Dagegen wird die Nachweisung beschränkt auf selbständige Einkommensbezüger in Sa. § 34, 35; A. § 31, 32; letzteres mit genauer Spezialisirung. Sch.-Ru. § 25, 26; Schw.-So. § 29, 30. Man wird die beiden Aufstellungen mit dem Namen Haus- und Haushaltungslisten (A Wohnungslisten) belegen können. S.-M. Art. 39, 40, 41 1 2; R. ä. L. § 21 a. b. c; S.-A. § 19, 20. Von diesem System wird nun abgewichen in He. Art. 11. Auf Verlangen der Bürgermeisterei oder der Lokalsteuerbehörde sind lediglich die Haushaltungsvorstände verbunden, die durch Formular vorgeschriebenen Fragen zu beantworten. In O. Art. 14 § 2, 15 § 1, 2, obliegt dem Vorsitzenden des Schätzungsausschusses die Feststellung auf dem Weg der beiden Listen. In R. j. L. § 15 a. b. c. werden diese letzteren Individualverzeichnisse genannt. In S.-W. § 41, 42 1 besteht die Pflicht zur Auskunftserteilung für jeden Pflichtigen auf Verlangen des Gemeindevorstandes. S.-Go. § 14 1 2 belastet den Vorsitzenden der Einschätzungskommission mit dieser Aufgabe auf Grund der Ortsverzeichnisse und sonst vorhandenen Nachrichten. In Oe. § 199, 200 haben die Steuerbehörden nach Einvernehmen von Vertrauensmännern ein Verzeichnis jener auszufertigen, die als einkommensteuerpflichtig vermutet werden. Daneben läuft die Pflicht der Besitzer bewohnter Häuser und der Aftermieter zur Angabe der in ihren Bereich gehörenden Pflichtigen. Bei Hotelbesitzern besteht die Pflicht erst in Betreff solcher Reisenden, deren Aufenthalt sich über drei Monate erstreckt. In den Hansastädten

Ha. § 19; Lü. § 13; Bre. § 11 erfolgt die Ermittlung der Steuersubjekte durch sogenannte Umfragezettel.

Die Auskunftserteilung ist meist an eine Frist im einzelnen Fall gebunden, deren Minimum öfters gesetzlich festgelegt ist. Bezüglich der Art und Weise ist anzunehmen, daß die Beantwortung gestellter Fragen meist schriftlich auf Grund der Verzeichnisse gegeben wird. Wenigstens erklärt nur S.-M., daß mündliche Auskunft genügen soll. Es ist das Listenprinzip schon um deswillen vorzuziehen, weil es eine Garantie bietet für die gleichmäßige Handhabung der Befugnisse, wie dies zumal wichtig wird, wenn mit diesen Listen noch andere das Einkommen selbst betreffende Auskünfte gefordert werden. Die Feststellungsarten selbst betreffend ist hervorzuheben, daß eine Liste allein, sei es nun die der Hausbesitzer oder die der Haushaltungsvorstände, dem Zweck nur unvollkommen genügen würde; die erstere nicht, weil unter heutigen Verhältnissen viele Eigentümer die Uebersicht über die gewünschten Personen nicht besitzen, die letztere nicht, weil sie nicht zur sicheren Ermittelung aller Pflichtigen führt, obwohl ihr der Vorteil inne wohnen würde, daß ein inquisitives Verfahren dabei vermieden wird. Man muß daher ein Zusammenarbeiten von Hausbesitzern und -Bewohnern fordern.

Die Statuirung der skizzierten Pflichten genügt nicht, wenn der Staat damit auf den guten Willen der Unterthanen angewiesen sein soll. Der jeweils Verpflichtete muß interessirt werden an der Erfüllung seiner Pflicht. Die Unterlassung muß einen Nachteil im Gefolge haben. So wird denn die Rechtssatzung zu garantieren gesucht durch Haftung des Schuldigen für den verursachten Schaden, noch öfter durch Geldstrafe. Die Verfehlung an und für sich kann sein eine Verweigerung der Auskunft, die Erteilung einer unrichtigen, unvollständigen, nicht rechtzeitigen. Pr. § 68 setzt hierauf eine Geldstrafe bis zu 300 Mk. Ebenso Li.-De. § 59; Brau. § 68; S.-A. § 52; S.-W. § 90. Auf den Fall der Verweigerung und nicht rechtzeitigen Erteilung Schw.-So. § 63 Geldstrafe bis 50 Mk.; Schw.-Ru. § 42 Ordnungsstrafe bis 30 Mk. Ebenso S.-M. Art. 42; für den Fall der Verweigerung. He. Art. 12 bestimmt erst für solche Säumige, die einer zweiten Aufforderung nicht nachkommen, oder dieselbe wissentlich unvollständig oder unrichtig erfüllen, für jeden Fall eine einmalige Strafe von 5 – 100 Mk. Oe. § 247 droht bei Verweigung und wissenschaftlich unrichtiger Erteilung der Auskunft mit Geldstrafe bis 200 fl. Ha. § 19 verhängt bei Zuwiderhandlung eine Ordnungsstrafe von 6 Mk., Lü. § 20 1 bis 100 Mk., Bre. § 11 bei wissentlich falscher oder Nichtbeantwortung

bis 100 Mk.; bei Fahrlässigkeit Ordnungsstrafe bis 10 Mk. Lediglich eine Haftung für den erwachsenden Schaden ist statuiert für Hausbesitzer und Familienhäupter in O. Art. 15. Haftung und Geldstrafe verbinden Sa. § 35 1, 71; letztere geht bis 50 Mk. A. § 32, 54 ebenso R. ä. L. § 21 e; R. j. L. § 15 e. Wir sehen in den meisten Fällen dolöses und kulpöses Handeln unter dasselbe Strafmaß fallen. Eine zweifache Aufstellung wurde vielleicht wegen des Maximums am Platze sein. Vor allem aber ist ein fixer Strafsatz, der wie eine Gebühr sich ausnimmt, zu verwerfen. Dagegen mag man es dahin gestellt sein lassen, ob eine Strafandrohung notwendigerweise bei jeder Aufforderung zur Auskunftserteilung erfolgen soll, ehe Strafeinschreitung zulässig ist, wie dies A., S.-W. ꝛc. vorschreibt.

b) In Beziehung auf die Objekte.

Sind nun so die Steuerpflichtigen gewissermaßen ausgehoben worden, so ergibt sich als zweite Notwendigkeit, die große Masse nach der objektiven Seite hin zu sichten, zu sondieren diejenigen, welche das Minimum überschreiten und die welche unter dasselbe fallen, bei ersteren zur Vornahme einer Schätzung oder Kontrolle einer Deklaration. Ich scheide die Gesamtheit der das Einkommen selbst zum Betreff habenden Auskünfte in solche, die der Behörde ohne ihr Zuthun gegeben werden, solche, welche sie von dritten Personen einfordert, endlich solche, die sie dem Pflichtigen selbst abverlangt.

Es wird in einigen Gesetzen eine Aufforderung direkt an die Haushaltungsvorstände in gewissem Umfang gerichtet, der jene zugleich in der Wohnungs- oder sonstigen Liste nachkommen können. Ich glaube, daß man hierher schon A. § 52 5 rechnen darf, wenn es Einträge der Grundstücksbesitzer bezüglich inländischer Grundstücke nach Art, Flächeninhalt, Lage fordert, das gleiche den Grundstückspächtern vorschreibt. In noch ausgedehnterem Maß führt die S.-M. Art. 41 durch, indem es außerdem das jährliche Pachtgeld, Art und Zahl des Viehstandes, Benutzungsweise des Bodens anzugeben zur Pflicht macht. Es ist jedoch nicht zu verkennen, daß mit dieser Auskunft zugleich, vielleicht vornehmlich eine Erklärung über das eigene Einkommen abgegeben wird.

Lediglich eine Mitteilung über fremdes Einkommen ist enthalten in den sog. Lohnlisten, auch Arbeitsverdienstlisten genannt. Sie ist an und für sich eine partielle Ermittlung, die aber wohl in der Mehrzahl der Fälle zur Angabe des Totaleinkommens wird,

wenn nämlich der Pflichtige andere Bezüge nicht sein eigen nennt. Es geht die Verpflichtung der Dienstherrn, Arbeitgeber, Vorstände der Erwerbsgesellschaften dahin, der zuständigen Behörde, bezw. Kommission auf Erfordern genau und gewissenhaft über die Lohn- und sonstigen Dienstbezüge der bei ihnen beschäftigten Personen binnen bestimmter Frist Auskunft zu geben. So S.-W. § 42 2; R. ä. L. § 21 d.; R. j. L. § 15 e.; Schw.-Ru. § 27; Schw.-So. § 35; Brau. § 22 2. Gleiches gilt in Sa. § 36 mit Ausdehnung auf die für die Zwecke der Haushaltung beschäftigen Personen. Neben diesem Nachweis über die Gewerbsgehülfen, der ev. schon in der Hausliste zu erfolgen hat, kennt Sa. § 37 auch noch Beamtenlisten, welche die diesbezüglichen Dienst- oder Anstellungsbehörden auszufertigen haben, jedoch die juristischen Personen mit Ausnahme der Erwerbsgesellschaften nur auf Erfordern. Aehnlich Oe. § 201, wonach jeder, der zu Auszahlungen von Gehältern und Pensionen in einem für eine Person jährlich 600 fl. übersteigenden Betrag verpflichtet ist, diese Bezüge mit Angabe des Namens, Wohnorts, Beschäftigung der Bezugsberechtigten nach Höhe und Gattung im Vorjahr der Steuerbehörde zu übermitteln. Ebenda ist in § 200 statuiert, daß Hausbesitzer wie Aftervermieter ihre Mieter unter Beifügung des Mietzinses zu verkünden haben.

Freilich stellen sich diese Erklärungen auch nicht als reine Mitteilungen über Einkommensbezüge Dritter dar, sondern sie involvieren eine gleichzeitige Angabe über eigenes Einkommen; der Natur der Sache nach geschieht dies bei der Angabe des Gehalts in geringerem Grad als beim Pachtzins, namentlich wenn man etwaige andere Bezüge, bz. ihr Verhältnis zu diesen ins Auge faßt. Ohne jegliche Nebenbeziehung stünde eine solche Benachrichtigung dann da, wenn ein ganz unbeteiligter Dritter von dem Einkommesbezug eines Pflichtigen Mitteilung machte wie etwa eine Bank, eine Sparkasse bezüglich ihres Kunden. Bei Privaten bestände hier allerdings auch wieder die Gefahr gehässiger und falscher Angabe, der schwer beizukommen wäre. Dieser Mißlichkeit ist man überhoben bei der Verpflichtung der Staats- und Gemeindebehörden, der Ortsgerichte und Hypothekenbewahrer, der Notare, auf Verlangen Aufschluß zu erteilen, wie dies He. Art. 42 3 vorsieht.

Die Wissenschaft hat dieser Erscheinung bei der Ermittelung des steuerpflichtigen Einkommens den Namen „Meldangabe" beigelegt. Dieselbe teilt sich in die fakultative, die nirgends praktisch ist und in die obligatorische, letztere in die allgemein obligatorische und solche, die auf Erfordern obligat ist. Das Wesen der ersteren

Rechtsform beruht in einer Verpflichtung, die einfach aus der gesetzlichen Bestimmung, sich ergibt. Die letzteren Angaben beruhen ebenfalls auf gesetzlicher Bestimmung, nur daß sie zur Pflicht werden durch spezielle behördliche Anordnung. Ihren praktischen Wert erhalten beide erst durch die Strafdrohung, die wie im vorigen Abschnitt Geldstrafe und Haftung für Schaden, allein, oder in Verbindung mit einander ankündigt. Die Haftung ist angebracht, soweit der Staat Schaden erleidet, die Strafe ist am Platz wegen Uebertretung der Rechtsordnung.

In dieser Ausgestaltung kann die Meldangabe zu einem erfolgreichen Hilfsmittel der Erfassung des Einkommens werden. Soweit sie praktisch eingeführt ist, wird wohl ihr Zweck erreicht, nämlich daß die zuständige Behörde von einer nicht direkt interessierten Seite ein zuverlässiges, ein Urteil zulassendes Material in die Hände bekommt. Was speziell die Arbeitsverdienstlisten betrifft, so ist ihr Wert bei den im öffentlichen Dienstverhältnis stehenden Personen ein geringer; denn deren Bezüge sind so wie so offenkundig. Was weiter die Auskunft über Privatangestellte angeht, so kann über ihre Zulässigkeit, wenn auch nicht über ihren Vorteil gestritten werden. Einmal werden bei den zu häuslichen Zwecken angestellten Personen Inkonvenienzen wegen der oft bestehenden Familienverhältnisse leicht eintreten. Im übrigen aber wird sicher durch die Verpflichtung des Dienstherrn, in dieser Weise die Behörde in der Kontrolle der Arbeiter zu unterstützen, der Klassengegensatz nur verschärft; denn es ist ein Ausnahmerecht gegen die arbeitenden Klassen und das Arbeitseinkommen, nachdem umgekehrt dem Bediensteten gegenüber seinem Herrn die Befugnis zu, wenn auch ganz allgemeinen Angaben nicht zusteht. Der Umstand daß es das Gesetz ist, welches diese Pflicht auferlegt, wird dieses odium nicht benehmen können. Allein auch positive Nachteile kann kann dieser Modus zeitigen, indem auf diese Weise kund wird, wo billige Arbeitskräfte sind, welche Kenntnis ein rühriger Konkurrent nicht unbenutzt lassen wird.

Dagegen der Hauptvorwurf, den man der Meldangabe machen zu können glaubt, ist hinfällig. Er soll beruhen in einem Denuntiationszwang. Dawider ist geltend zu machen, daß bei Vorliegen von Zwang nicht mehr von Denuntiation gesprochen werden kann; denn diese ist freiwillig. Um aber der Meldangabe jeden hervorstechenden exzeptionellen Charakter zu benehmen, müssen für das Verlangen der Behörde gewisse Garantieen einer gleichmäßigen Behandlung verlangt werden, sowohl in der Hinsicht, daß nicht nur einzelnen Personen gegenüber das Gesetz zur Anwendung

gebracht wird, wie auch in der Richtung, daß an alle die gleichen Forderungen gestellt werden. Es könnte hier die persönliche Gesinnung, die Politik, namentlich was die Befugnisse der Gemeindevorstände betrifft, eine nur zu menschliche Rolle spielen. Allein alle diese Bedenken werden in der Praxis behoben dadurch, daß innerhalb einer bestimmten oder zu bestimmenden Frist sämtliche zu ihren Angaben veranlaßt werden auf der einen Seite, andrerseits die Fragen zu beantworten sind nach einem Formular, soweit es möglich ist; der Aufgeforderte soll bekennen, was er weiß, er soll nicht forschen, um zu wissen. Wie die geringe Zahl der Staaten beweist, die eine Meldangabe verlangen, kann nur von Ansätzen gesprochen werden, die eines weiteren Ausbaues bedürftig sind. Nur zögernd will man eine staatsbürgerliche Pflicht dritter Personen anerkennen, Erklärungen abzugeben über andere Steuerpflichtige, sondern sich vielmehr begnügen mit einem Ersuchen um freiwillige Auskunft. Allein denselben Standpunkt nahm man früher an gegenüber der Angabepflicht der zu Besteuernden selbst. Auf Grund dieser Thatsache kann wohl ein günstiges Prognostikon gestellt werden.

Die Beschaffung des Veranlagungsmaterials geschieht auch durch eigene Thätigkeit des zuständigen Organs. Es wird dem Gemeindevorstand namentlich zur Pflicht gemacht, über die Besitz-, Vermögens- u. sonstigen Einkommensverhältnisse der Pflichtigen, sowie über etwaige besondere, die Leistungsfähigkeit derselben bedingende wirtschaftliche Verhältnisse möglichst vollständige Nachrichten einziehen. Pr. § 23; Brau. § 23; Schw.-Ru § 25; Schw.-So. § 31; S.-M. Art. 43. Die allgemeine Orientierung obliegt dem Vorsitzenden der Einschätzungskommission in R. j. L. § 18 2, R. ä. L. § 29 2; S.-A. § 32 2; He. Art. 24; S.-W. § 39; Sa. § 41; S.-Go. § 14 5. Es sind dies hier auch nur wieder einzelne Merkmale, die so zur Kenntnis des vorbereitenden Organs gelangen. Hauptsächlich werden die öffentlichen Bücher, eventuellen Steuerkataster und Güterbücher die Auskunftsstellen sein. Subsidiär erst kommen anderweitige Eruierungen in Betracht, zumal es sich ja nur um solche Thatsachen handelt, die einen Schluß auf die Höhe des Einkommens zulassen, also auf Zuverlässigkeit Anspruch machen müssen. Allein es wird hiegegen kaum ein Bedenken geltend gemacht werden können, wenn man berücksichtigt, daß die Aufgabe lediglich die ist, Anhaltspunkte für die Veranlagung darzubieten.

Diese Obliegenheiten sind mit Recht in vielen Gesetzen dem Gemeindevorstand übertragen und nicht dem Vorsitzenden der Ein-

schätzungskommission, einem Staatsbeamten. Die Befürchtung, daß das Schätzungsresultat darunter Schaden leiden möchte, ist hinfällig, nachdem die Gemeinden durchweg an der Größe der Einkommen wegen der an dasselbe anküpfenden Kommunalsteuern erheblich interessiert sind. Die Thätigkeit der Gemeindebehörde ist um so mehr angebracht, als die Beamten derselben mit der örtlichen Bevölkerung und der Behandlung derselben durch ihren Beruf in ausreichenderem Maß bekannt werden, die bestehenden thatsächlichen Verhältnisse im Lauf der Zeit in sich aufnehmen, bei Ermittelungen einfacher, leichter und diskreter zu Werke gehen können als ein Staatsbeamter, bei dem ein gewisses unangenehmes, aber auch unvermeidliches Prestige der Erfüllung seiner Aufgabe nicht förderlich wäre. Vor allem aber spricht die Identität des Interesses für die Ausdehnung der Selbstverwaltung auf dieses Gebiet. Eine gewisse Ueberlegenheit eines gemeindlichen Organs erkennen auch die Gesetze an, die den gegenteiligen Standpunkt einnehmen, indem sie ausdrücklich besagen, es solle ein lästiges Eindringen in Vermögens- oder Kreditverhältnisse vermieden werden.

Es erscheint auf den ersten Blick nicht angängig, daß der Gemeindevorstand über sich selbst die erforderlichen Thatsachen zur Angabe bringe. Dem haben haben auch Pr., Brau. Rechnung getragen, indem sie beifügten, daß der Bürgermeister selbst von einem uninteressierten Beamten beurteilt werden solle. Ein folgerichtiges Verhalten müßte aber zu ähnlicher Behandlung der Verwandten des Ortsvorstandes führen. Man wird daher richtiger auf diese Maßnahme verzichten in der Erwägung, daß die in Betracht kommenden Personen zu Befürchtungen unrichtiger Angabe keinen Anlaß geben, überdies auch einer Kontrolle unterliegen.

In dritter Linie erübrigt noch zur Ermittelung des Steuerobjektes die Heranziehung des Pflichtigen selbst, sodaß auch hier bei der Feststellung der Subjekte, ein Zusammenwirken zwischen Behörde und zu Besteuernden gegeben ist. Es unterscheidet sich aber dieser Beitrag des Pflichtigen von dem übrigen gesammelten Material dadurch, daß er, abgesehen von einigen Ausnahmefällen über das Gesammteinkommen, nicht über einzelne Bezüge oder Thatsachen Aufschluß gibt.

Die Angabe des Steuernden über sein Einkommen wird Deklaration oder Fassion genannt. Das Wort „Selbsteinschätzung" würde mehr besagen als seiner praktischen Bedeutung nach ihm zukommt. Die Deklaration an und für sich ist allgemein anerkannt als berechtigt und notwendig; nur über ihren Umfang als zu

erzwingende Pflicht bestehen Verschiedenheiten, die ihren Grund in Zweckmäßigkeitserwägungen haben.

Eine allgemeine, alle Personen und alle Einkommensarten umfassende Deklarationspflicht kennt nur Ba. Art. 11, 14; Ha. § 10; Lü. § 14. Die letzteren beiden auch mit Ausdehnung auf jene Ausländer, die nach ihrem Verbrauchsteuern. Ba. gewährt dabei eine das Prinzip nicht tangierende Erleichterung, indem es — sofern nicht das Finanzministerium für ein bestimmtes Jahr die allgemeine Erfüllung dieser Pflicht ausdrücklich anordnet — von derselben alle jene schon Veranlagten ausnimmt, deren Verhältnisse die gleichen geblieben sind. Die Statuierung einer solchen allgemeinen Pflicht hat bei einer intelligenten Bevölkerung, wie sie zweifellos Ha., Lü. besitzt, keine Bedenken. Schwieriger liegt die Sache schon, wenn das erdrückende Gros einer niederen landwirtschaftlichen und gewerblichen Berufsklasse angehört, der die Fähigkeit zur Deklaration abgeht. Zwar gehört Ba. nicht generell zu diesen Ländern, jedoch hat man für den Fall des Vorkommens eine Abhilfe gesucht, indem § 22 der Vollzugsverordnung statuiert, daß auf Ersuchen der Steuerkommissär oder der Bürgermeister die Erklärung aufstellen bez. vervollständigen wird.

Das prinzipielle Gegenteil zur allgemeinen Deklaration wäre die allgemeine Einschätzung, die als vollständig antiquiert zu betrachten ist, in der Praxis auch nicht zur Erscheinung kommt. Die Mehrzahl der Gesetze steht zwischen beiden Extremen und suchte einen Mittelweg, in dem die Zweckmäßigkeit der Einschätzung sie bewog, dieselbe für die entsprechenden Fälle zu behalten, im übrigen aber die Deklaration eintreten zu lassen. Diese Kombination von Schätzung und Fassion wird nach der lex lata in zwei Arten durchgeführt. Es wird entweder die Deklarationspflicht beschränkt auf bestimmte Einkommensarten oder sie wird geknüpft an eine gewisse Höhe des Gesamteinkommens.

Die strikte erstere Form wird nicht mehr vertreten. Es gibt lediglich noch eine Verquickung beider Modi in einem Gesetz. Die weitaus überwiegende Mehrzahl der Staaten kennt nur eine bedingte Fassionspflicht, bedingt durch eine bestimmte Höhe des Einkommens. Die Praxis zeigt ein buntes Bild in dieser Hinsicht. Es bildet die Grenzscheide der Betrag von 3000 Mk. in Pr. § 24; S.-A. § 25; 2600 Mk. in He. Art. 20 1; 2100 Mk. in Brau. § 20; 2000 Mk. in A. Nov. 90, Art. XIII zu § 33; 1800 Mk. in Schw.-So. § 36; Li.-De. § 20; 1000 fl. in Oe. § 204; 1600 Mk. in Sa. § 39; 1000 Mk. in R. j. l. § 24; 800 Mk. in Bre. § 8 4.

In den andern Staaten ist die Deklaration weit mehr ausgedehnt, indem neben dem von einer Mindestsumme an pflichtigen Einkommen einzelne Zweige desselben überhaupt oder wieder unter einer Beschränkung der Fassionspflicht unterliegen. So in S.-W. § 11, 12, 43 wird von 3000 Mk. an Fassion verlangt, ohne Rücksicht auf die Höhe aber ist anzumelden Diensteinkommen, Pensionen, Einkommen aus Kapitalvermögen, Leibrenten und Rentenbezügen sonstiger Art. Ru. § 16, 17 fordert ceteris paribus vom Einkommen aus Kapitalvermögen in Höhe von über 40 Mk. eine Deklaration. S.-M. Art. 31, 32 kennt eine allgemeine, jedoch nur auf Erfordern eintretende Fassionspflicht von 1500 Mk., eine solche vom Kapitaleinkommen schon von 40 Mk. an. Ebenso R. ä. L. § 30, 31, jedoch mit Wegfall letztgenannter Beschränkung. Desgleichen S.-Go. Nov. 1871 § 1, Nov. 1894 § 1. Kompliziert ist die Bestimmung O. Nov. 91 Art. 6 § 4: „Jeder mit einem Einkommen von über 1500 Mk. hat den Betrag seines Kapitalvermögens jeder Art nebst dem Betrag des hieraus erwachsenden Jahreseinkommens, sofern solches wenigstens 50 Mk. beträgt, jedoch nur Kapital und Einkommen je in einer Summe anzumelden."

Diese Schilderung enthält lediglich die für die Regel geltenden gesetzlichen Anordnungen. Die Ausnahmen erstrecken sich nach zwei Richtungen hin. Es kann eine Deklarationspflicht statuiert werden in Fällen, in denen gemeiniglich eine Schätzung eintritt. Diese Fälle sind gegeben einmal, wenn eine besondere Aufforderung des zuständigen Organs an den Steuerpflichtigen ergeht, ferner aber generell bei Erwerbsgesellschaften der bekannten Art, da diese zur Einreichung der Geschäftsberichte und Jahresabschlüsse verbunden sind. Es kann aber auch Schätzung eintreten, wo sonst Fassion geboten ist. Es soll der Pflichtige auf seinen Antrag, soweit es sich um Einkommen handelt, das nur durch Schätzung gemäß seiner Natur ermittelt werden kann, nur diejenigen Nachweisungen angeben müssen, deren die zuständige Behörde zur Schätzung bedarf.

Obwohl der Streit zu Gunsten der Deklaration entschieden ist, empfiehlt es sich doch, die Hauptpunkte für und gegen die Fassion sowohl, als auch gegen die Einschätzung anzuführen. Zu Gunsten der Einschätzung läßt sich bemerken, daß bei ihrer Anwendung die Defraudationsstrafen gänzlich in Wegfall kommen; denn den Eingeschätzten trifft kein Verschulden an seiner unrichtigen Bewertung. Auch wird vielfach behauptet, daß das Resultat der Einschätzung unter richtiger Leitung keineswegs so schlimm sei, daß man aus diesem Grund Abhilfe verlangen müßte. Erfahrene, geübte Leute können aus der ganzen Lebenshaltung einer Steuer-

person, aus der Größe des Geschäfts, einer Mitgift, Erbschaft genug Schlüsse ziehen auf die Größe des Einkommens. Man kann auch so — und mehr wird sich nie erzielen lassen — der Wahrheit nahe kommen. Als ultima ratio aber bleibt immer noch übrig, daß man die Steuerschraube so lange anzieht, bis der Betroffene reklamiert. Die Veranlagungsorgane, namentlich die aus der Zahl der Pflichtigen, vermehren ihre Erfahrungen, je länger sie sich in Thätigkeit befinden, alles schon im ureigensten Interesse. Sind die Bezirke klein gehalten, so entgeht ihnen auch nicht leicht ein steuerlich wichtiges Ereignis. Wo noch Ertragssteuern bestehen, kann man diese als Unterlage der Schätzung verwenden.

Gegen die Deklaration speziell wird geltend gemacht, daß viele gar nicht angeben können, wie groß ihr Einkommen ist. Der kleine Landwirt, der Kleingewerbetreibende sind nicht dazu im Stande; sie sind ja auch nicht zur Buchführung verpflichtet. Viele, die etwas höher stehen, haben über den Bedarf im eignen Haushalt keine richtigen Vorstellungen. Dann weist man auch darauf hin, das es vom Laien zuviel verlangt ist, zu unterscheiden, was zum Einkommen zu rechnen ist, nachdem sich nicht einmal die Wissenschaft darüber geeinigt hat. Wird auch gesucht, durch Belehrungen und Instruktionen diese Ungewißheit zu mindern, so bleiben doch noch Mängel. Man denke nur an die Abschreibungsposten. Wird richtig fatiert und erfolgt Beanstandung, so muß das verletzen, ganz abgesehen von der großen Zahl grundloser Verdächtigungen. Wie es nun Leute gibt, die nicht gut deklarieren können, so wird sich auch eine große Zahl, namentlich von Geschäftsleuten, finden, die nicht gerne deklarieren wollen. Man würde eben genau sehen, wie ihre geschäftliche Lage ist und darum fürchten sie für ihren Absatz und Kredit; sie werden gezwungen, ihre Interessen zu gefährden. Besonders gegen die nach der Höhe des Einkommens begrenzte obligatorische Deklaration wird ins Feld geführt, daß mit dieser Maßnahme geradezu als Grundsatz aufgestellt sei, daß mit dem höheren Einkommen auch die Intelligenz vorhanden sei, während doch die Erfahrung nicht selten das Gegenteil beweise. Dieser Punkt wird aber gemildert wenn nicht hinfällig dadurch, daß man auch ein Fassionsrecht gewährt.

Nach diesen Ausführungen — sollte man meinen — sei für die Deklaration nicht viel mehr zu hoffen. Allein man muß sich trotzdem für dieselbe entscheiden; denn sie allein ermöglicht es, das große Einkommen richtig heranzuziehen. Nur sie bringt es dahin, ein Steuergewissen zu erzielen. Nicht minder aber ist es vorteilhaft, daß die Geschäftslast eine kleinere ist als bei der Einschätzung.

Wenngleich nun eine durchgängige Fassion zweifellos zu befürworten und äußerst wünschenswert ist, hielten die Gesetze den Uebergang von der ausnahmslosen Einschätzung zur reinen Deklaration für zu schroff und glaubten die Vorteile der Einschätzung wenigstens für das niedere Einkommen so bedeutend erachten zu müssen, daß sie dieselbe bis zu einer gewissen Grenze beibehielten. Daß einige Mängel thatsächlich bei der Deklaration nicht fehlen, ist richtig. Es gilt nun Mittel zur Verbesserung zu suchen. Vor allen Dingen muß gesehen werden auf eine sorgfältige Analyse in Steuergesetz, um die Posten klar zu machen, die als Einkommen zu gelten haben und deren Abzug erlaubt ist. Sodann muß vorgenommen werden eine Sonderung der Einkommensquellen, die eine gewisse Uebersichtlichkeit schafft, wobei auch die Verwertung zur Kontrolle durch Vergleich mit etwa bestehenden Ertragsteuern nicht ohne Belang ist.

Die Beurteilung der Frage, mit welcher Höhe des Einkommens die Deklarationspflicht eintreten soll, kann keine schlechthinige sein. Die Entscheidung hängt im einzelnen Fall ab von den bis dahin bestandenen Verhältnissen, der Allgemeinbildung der Bevölkerung, der Berufsteilung. Danach aber beweist sich auch die Größe der Schwierigkeit einer richtigen und brauchbaren Fassion, die eben eine Reinertragsberechnung erforderlich macht. Daher braucht man aber auch nicht weiter zu gehen als es die Bedenklichkeit der Deklarationspflicht heischt. Das Erträgnis eines Kapittals ist jedenfalls von einer Beschaffenheit, daß es leicht zu übersehen und leicht zu berechnen ist.

Wenn beide Abgrenzungsmodi zusammenfallen, so kann das Gesamteinkommen in drei Teile zerlegt werden, in das anmeldungs-, schätzungs- und erklärungspflichtige Einkommen. Aus den erwähnten Gesichtspunkten erklären sich dann ohne weiteres die Ausnahmen. Einer Grenze der Fassionspflicht bedarf es natürlich nicht bei Aktiengesellschaften ꝛc., die so wie so ihre Verhältnisse der Oeffentlichkeit unterbreiten müssen.

Andrerseits kann sich eine Schätzung auch bei sichtlich größerem Einkommen als notwendig herausstellen, wenn dasselbe nach seinen einzelnen Quellen nicht mit genügender Sicherheit festzustellen ist. Es sind dann die Wahrnehmungen über die Lebensweise und die sichtbaren Aufwendungen zum Vergleich heranzuziehen. Solches verstatten ausdrücklich Pr., Brau., Li.-De., Sa., S.-A., He., Schw.-Ru., Schw.-Sa., A., Oe. Es wird in diesen Ausnahmefällen die Einkommensteuer zur Verbrauchssteuer.

Das Resumée wird stets dahin lauten müssen: Eine gleichmäßige gerechte Veranlagung ist nur bei der Deklaration garantiert.

Die Fassionspflicht ist statuiert für eine gewisse Einkommenshöhe, die durch eine frühere Veranlagung schon fest stehen muß. Als weitere Voraussetzung derselben gilt in einigen Gesetzen die durch öffentliche Bekanntmachung ergehende Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung. Sie wird jedoch in einigen Gesetzen weiter ausgedehnt. Es soll nämlich die zuständige Behörde an jeden einzelnen Pflichtigen eine spezielle Aufforderung ergehen lassen in Sa. § 39 1; A. § 33 1; Bre. § 8 2; R. j. L. § 24 1; S.-M. § 32 2; R. ä. L. § 31 1; Lü. § 15 1; Ha. § 10. Oeffentliche Bekanntmachung und außerdem spezielle Aufforderung, verlangt Li.-De. § 20 1. Dem entgegengesetzt scheint S.-W. die bloße Kenntnis der staatsbürgerlichen Pflicht zur Deklaration vorauszusetzen. Es ist das aber offenbar zu weitgehend, zumal wenn man die nicht geringfügigen Rechtsnachteile ins Auge faßt, welche die Unterlassung der Fassion im Gefolge hat. Das Minimum ist sicherlich die öffentliche Aufforderung. Allein es empfiehlt sich zweifellos die Zufertigung einer besonderen Mahnung, mit der zweckmäßig gleichzeitig die Uebersendung eines Deklarationsformulars geschieht, wie dies ja auch durchweg mit Ausnahme von Li.-De. zutrifft. Bei der auf Erfordern obligaten Deklaration versteht sich das ja von selbst. Dieser Pflicht muß dann Genüge gethan werden binnen bestimmter Frist. Sa. bemißt dieselbe auf acht Tage, die meisten Gesetze auf 14 Tage, He., Oe., S.-A. auf vier Wochen.

An diesen Vorschriften hat der Deklarationspflichtige ein wohl zu verstehendes Interesse. Der Deklarationspflichtige wird zumeist mit dem Einkommensbezüger zusammen fallen. Allein es gibt Ausnahmen; diese betreffen erklärlicher Weise die juristischen Personen und Erwerbsgesellschaften, für welche der oder die Vertreter verpflichtet sind, wobei noch öfters bemerkt wird, daß die Erfüllung der Steuererklärungspflicht seitens eines von mehreren Vertretern die übrigen Verpflichteten von ihrer Verbindlichkeit befreit. Für unter väterlicher Gewalt, unter Pflegschaft oder Vormundschaft Stehende obliegt die Deklaration den Vertretern, für Ehefrauen den Ehemännern. An Stelle der Personen, die durch natürliche Gründe verhindert sind, durch Abwesenheit oder Krankheit, treten Bevollmächtigte. Dazu kommen noch je nach den Gesetzen die Verwalter von Nachlaßmassen; in Lü. § 14 2 außerdem noch für auswärtige Inhaber eines in Lü betriebenen Handels oder sonstigen Gewerbes der inländische Geschäftsführer; für auswärtige Teilhaber eines solchen Gewerbes der inländische offene Gesellschafter, in dessen Ermangelung der inländische Geschäftsführer. Ferner im

Gegensatz zu den anderen Gesetzen für Ehefrauen, die ein abgesondertes Einkommen haben, die Ehemänner. Ebenso Bre. § 7.

Die Abgabe von Deklarationen beschränkt sich nicht nur auf die zur Erklärung Verpflichteten. Es erkennt die Gesetzgebung durchweg ein Recht der Steuerzahler an, ihr Einkommen nach den allgemeinen Grundsätzen darzulegen. Sie sind auf Verlangen zur Fassion zuzulassen. Je mehr von dieser Pflicht Gebrauch gemacht wird, desto näher kommt man der allgemeinen obligatorischen Deklaration. Die Befugnis der Behörde, einzelne aufzufordern, trägt kaum etwas hinzu bei, da die Intention des Gesetzes die ist, nur jene, die an der Grenze des erklärungspflichtigen Einkommens vermutet werden, zu einer diesbezüglichen Aeußerung zu veranlassen.

Für die Deklaration an und für sich werden verschiedene Erfordernisse aufgestellt. Man verlangt für sie als eine wichtige Rechtshandlung eine bestimmte Form. Als Regel hat die Schriftlichkeit zu gelten. Pr. § 24; S.-Go. Nov. 94 § 1; Oe. § 202; Brau. § 24; Ba. Art. 14 gestatten neben der schriftlichen Erklärung eine mündliche Angabe zu Protokoll.

Diese schriftliche oder auch protokollarische Erklärung muß abgegeben werden unter der Versicherung, daß die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht sind. Oe. kennt dieses essentiale der Deklaration nicht. Es läßt sich ja auch wohl über seinen Wert streiten.

Der Inhalt der Deklaration muß ein bestimmter sein. Er hat zumeist seine Darlegung in den behördlichen Formularen gefunden. Die Erklärung erfolgt getrennt je nach der Zahl der im Gesetz statuierten Einkommenszweige. Oe. geht um ein bedeutendes darüber hinaus und fordert bezüglich des Einkommens aus Dienstbezügen, Pensionen die Angabe, ob solche in Geld, Naturalgenüssen, Sachnutzungen oder anderen Leistungen bestehen, sowie den Namen, Stand und Wohnort der zur Entrichtung der Bezüge Verpflichteten mit noch näherem Detail. Das Bekenntnis hat ferner zu enthalten die nähere Bezeichnung des Kapitalvermögens, eventuell den Zinsfuß und den Gesamtinteressenbezug, sowie Name und Wohnort des zur Zahlung der Zinsen Verpflichteten. Diese letztere Bestimmung ist auch zu finden in den Gesetzen, welche eine unbeschränkte Fassionspflicht für Einkommen aus Kapitalvermögen statuiert haben. So mit Modifikationen in S.-Go. Nov. 71 § 1. Im Effekt noch bessere und glaubwürdigere Anhaltspunkte liefern die Nachweisungen der Schuldzinsen, die regelmäßig gesondert zu geschen haben. Eine große Zahl von Gesetzen beansprucht in eigner Rubrik die Ein-

kommensbeträge aus dem außerhalb des Veranlagungsbezirkes belegenen Grundbesitz oder Gewerbebetrieb. So Li.-De. § 24; Sa. § 40; S.-W. § 44; S.-A. § 27; Brau. § 26; Pr. § 26. Aehnlich Ba. Art. 17. Die Ausscheidung dieser Bezüge aus dem Gesamteinkommen hat ihre Hauptbedeutung in der Verwertung des Ergebnisses für die Kommunalsteuer. Außerdem kann sie auch als schätzenswertes Kontrollmittel Anwendung finden. Oe. fordert eine summarische Angabe des der Einkommensteuer nicht unterliegenden Einkommens. Ebenso Lü., Bre. Der Merkwürdigkeit wegen verdient O. Nov. Art. 6 § 4 hervorgehoben zu werden. Es ist daselbst Kapital und Einkommen je in einer Summe, in geeigneten Fällen das Gesamtkapital summarisch anzugeben, bei der auf Erfordern obligaten Deklaration in der Alternative entweder Kapital und Einkommen hieraus zu fatieren oder zu erklären, daß ein anmeldepflichtiges Einkommen nicht vorliegt.

Soll die Deklaration ein wirksames Mittel zur Feststellung der Steuerschuldigkeiten werden, so ist die Erfüllung dieser Pflicht unerläßliche Voraussetzung. Es ist aber klar, daß diese Thätigkeit, die vom Willen des Einzelnen ganz und gar abhängt, nicht absolut und unter allen Umständen erzwungen werden kann. Jedoch können Rechtsnachteile, ja auch Strafen statuiert werden, die es den Steuerpflichtigen vorteilhaft erscheinen lassen, zu deklarieren.

Die Rechtslage ist unter verschiedenen Verhältnissen verschieden. Es entbindet zuweilen das Gesetz von der Deklaration solche, die schon veranlagt sind, wenn weiter eine Veränderung der steuerlichen Grundlagen nicht eingetreten ist, und erhebt die alte Steuersumme, indem stillschweigende Erneuerung angenommen wird, so mehr oder minder modifiziert Ba Art. 14, S.-W., R. ä. L. Ein allgemeiner Strafausschließungsgrund liegt dann vor, wenn vor dem zuständigen Organ Umstände dargethan werden, welche die Versäumnis entschuldigen. In dritter Linie kommen die Gesetze, die, abgesehen von diesen beiden Fällen, überhaupt nicht mit direkten Nachteilen reagieren, sondern lediglich die Einschätzung in Funktion treten lassen. Bre. § 8 3; Lü. § 15 1; Ha. § 10 3.

Alle anderen Gesetze greifen mit zum Teil recht wirksamen Mitteln ein. In einer Reihe von Staaten ist es üblich, dem Säumigen die gesetzlichen Rechtsmittel zu versagen gegen die notwendiger Weise erfolgende Einschätzung, bei der nach Billigkeit und Gerechtigkeit nicht allzu milde verfahren werden soll; denn der Böswillige wird seinen Grund haben, weshalb er nicht deklariert. Der Unfähige aber dokumentiert durch die Unterlassung, daß er sein Einkommen nicht kennt. In Konsequenz dessen kann ihm gegen die Einschätzung

ein Rechtsmittel nicht zustehen. Der letzte Grund dürfte indes nur bis zu einem gewissen Grade zutreffen.

Hiermit begnügen sich sehr viele Gesetze jedoch nicht, sondern lassen eine zweite Aufforderung mit angemessener Fristbestimmung an die Pflichtigen ergehen. Verstreicht auch diese Frist nutzlos, so tritt zugleich ein zweiter Nachteil ein, der sich positiv bemerkbar macht, indem neben der veranschlagten Steuer ein Zuschlag von 25% erhoben wird. Das hartnäckige Verhalten des Pflichtigen, seine Rückfälligkeit lassen den Schluß zu, daß eine Einschätzung ihm immer noch einträglicher erscheint, als wenn er wahrheitsgemäß deklarieren würde. Li.-De. § 26; S.-A. § 31; Brau. § 29; Pr. § 30; Schw.-Ru. § 20; Schw.-So. § 40; S.-Go. Nov. 94 § 5. Von einem Zuschlag bis zu 25% spricht S.-W. § 48.

Als drittes Zwangsmittel, allein oder kumulativ mit anderen figuriert die Vermögensstrafe. In O. Nov. 91 Art. 6 § 3 verfallen die Vorstände und Vertreter der juristischen Personen und Erwerbsgesellschaften in eine je für den einzelnen Fall zu erkennende Ordnungsstrafe von 5—200 Mk. Für den Fall der Ignorierung der auf Erfordern obligaten Deklaration tritt Ordnungsstrafe von 3—60 Mk. ein. In Oe. § 243 bildet diese Unterlassung das Delikt der Steuerverheimlichung, die mit dem 2—6fachen jenes Betrags, um welchen die Steuer verkürzt oder der Verkürzung ausgesetzt würde, eventuell des wahrscheinlichen Betrags bestraft wird. Im Fall der culpa soll Ordnungsstrafe bis 20 fl. die Sühne bilden. He. Art. 20 läßt erst nach fruchtloser Aufforderung die Verwirkung des Rechtsmittels eintreten. Art. 39, 40 bestraft dolioses Verweigern der Steuererklärung als Hinterziehung mit dem 4—20fachen Betrag der Jahressteuer, um die der Staat verkürzt wurde oder werden sollte, mindestens aber mit einer Geldstrafe von 100 Mk. Die culpa soll mit Geld bis 100 Mk. geahndet werden. Neben der Strafe tritt regelmäßig noch Nachzahlung des verkürzten Betrages ein. In ähnlicher Weise Ba. Art. 26, 27. Es verfällt bei Verkürzung des Staates eine Strafe in Höhe des 10fachen verkürzten Betrages, bei Unmöglichkeit der Feststellung eine Strafe bis 5000 Mk. Culpa unterliegt einer Ordnungsstrafe bis 500 Mk. Bei thätiger Reue noch vor der Anzeige des Vergehens bei der Bezirkssteuerbehörde tritt gänzliche Straflosigkeit ein.

Es bedarf keiner Erörterung, daß der Pflichtige an der Abgabe der Deklaration interessiert werden muß. Fraglich ist nur, ob ein indirektes Zwangsmittel oder die unmittelbare Strafe den Vorzug verdient; denn beide sind ohne Zweifel verknüpft, bez.

können verknüpft werden mit gewichtigen, darum mutmaßlich wirksamen Nachteilen materieller Natur. Das Gute der ersteren Methode ist zu erblicken darin, daß die zusätzlich erhobene Summe in einem bestimmten Verhältnis zur Leistungsfähigkeit steht. Mißlich aber ist dabei, daß die Strafe — als eine solche wird der Zuschlag stets empfunden werden, auch wenn er gesetzlich als solche nicht sanktioniert ist — der Schuld nicht angepaßt werden kann, dolus und culpa derselben Strafe unterliegen. Diese Mängel vermeidet aber die Gesetzgebung, die jene Scheu vor wirklicher Strafandrohung überwunden hat. Die Verwirkung des Rechtsmittels allein kann als intensiver Impuls nicht erachtet werden, zumal die Einschätzung immerhin an die vorhandenen Grundlagen in gewisser Weise gebunden ist.

Die Darstellung der rechtlichen Folgen einer unvollständigen oder unrichtigen Deklaration, deren Ermittelung größte Sorge der Veranlagungsorgane sein muß, wird für später vorbehalten. Wie zum Zweck der Erlangung einer Steuerklärung überhaupt, so muß erst recht behufs Erzielung einer richtigen Deklaration ein entsprechender Druck ausgeübt werden, sonst könnte der Mißstand überwuchern, daß der Ehrliche für den Unehrlichen zahlt, daß Betrug und Defraudation ungestraft überhandnehmen.

§ 16. Veranlagung.

Nach Ablauf des Vorbereitungsstadiums tritt an die zuständigen Organe die eigentliche Aufgabe der Veranlagung heran. Es interessiert daher die Kenntnis des ganzen Organismus nebst seinem örtlichen und sachlichen Wirkungskreis. Die Fülle des gesamten vorliegenden Materials läßt sich auf zwei Gruppen verteilen. Ein Teil der Gesetze hat die ganze Veranlagungsarbeit einem Organ überbürdet; ein anderer Teil hat die Zuständigkeit geschieden.

a) Bezirke.

In Pr. § 31, 33 obliegt die Einschätzung der Personen mit Einkommen bis 3000 Mk. den Voreinschätzungskommissionen, die in der Regel für den Umkreis einer Gemeinde, in den sieben östlichen Provinzen auch für den Bezirk eines Verbandes von Gemeinden in Thätigkeit treten. Die Veranlagung der Steuerpflichtigen überhaupt geschieht für den Umfang eines Kreises durch eine Veranlagungskommission.

Analog verhält sich Brau. § 31, 33 mit dem geringen Unterschied, daß für die Stadt Braunschweig eine Voreinschätzung nicht

eintritt. Die Veranlagungskommission fungiert für einen Kreiskommunalverband.

In Li.-De. § 27, 30 bildet jede Stadt einen Voreinschätzungsbezirk, desgleichen der Flecken Schwalenberg und das Verwaltungsamt Lipperode-Cappel mit noch weiterem Detail. In § 29 wird das ganze Land in vier Veranlagungsbezirke eingeteilt.

In Schw.-So. § 23, 26 bestehen Ortseinschätzungskommissionen für jeden Gemeindebezirk, Bezirkseinschätzungskommissionen für einen Verwaltungsbezirk. In Schw.-Ru. § 29, 30 heißen die Organe ceteris paribus Orts- bez. Bezirkskommissionen.

In all diesen Fällen war die Kompetenz nach schätzungs- und erklärungspflichtigem Einkommen geteilt.

R. ä. L. § 23, 35 besitzt für jeden Gemeindebezirk eine Einschätzungskommission. Die definitive Festsetzung des steuerpflichtigen Einkommens liegt dem Landesausschuß ob. Eine Arbeitsteilung findet also nicht statt.

R. j. L. § 16, 17 kennt behufs der Einschätzung der Steuerpflichtigen mit einem Einkommen bis 3000 Mk. eine Orts-Einschätzungskommission für jede Gemeinde. Für höhere Einkommen werden drei Einschätzungskommissionen gebildet und zwar für die Stadt Gera, den Unterländischen Bezirk ausschließlich der Stadt und den Oberländischen Bezirk einschließlich der darin liegenden Städte.

In A. § 23 gibt es Bezirkseinschätzungskommissionen, die mit Ausnahme der vier Hauptstädte die Einkommen bis zum Betrag von 5000 Mk. einzuschätzen haben. Die Kreiseinschätzungskommissionen für einen Kreis stellen das höhere Einkommen fest, jedoch mit Ausnahme der vier Hauptstädte.

In S.-W. § 34, 61 erfolgt die Ermittlung des schätzungspflichtigen Einkommens für jeden Gemeindebezirk durch Schätzungskommissionen. Ueber ihnen steht die Veranlagungskommission für jeden Rechnungsamtsbezirk.

In He. Art. 49, 23 ist die Operationsbasis für örtliche Kommissionen die Gemeinde, die erklärungspflichtigen Einkommen unterstehen aber der für ein Steuerkommissariat gebildeten Veranlagungskommission.

O. Art. 9. Einkommen bis 3000 Mk. unterliegen der Einschätzung des gemeindlichen Schätzungsausschusses, dagegen der Feststellung durch die vorgesetzte Kammer. Im Bereich der Stufen von 3000 Mk. und darüber entscheiden Schätzungsausschüsse definitiv.

Bre. Ges. 25. X. 74 § 3, 5 hat das Institut der Schätzungsbürger für Nichtdeklaranten. Die Superrevision steht bei der

Steuerdeputation, die zu diesem Zweck Revisionsausschüsse bildet. Aehnlich Ha. § 10, 11.

Mit einem Organ dagegen kommen aus S.-Co. Art. 13. Es gibt dort Einschätzungskommissionen für einzeln aufgeführte Städte sowie für die Landgemeinden nach besonderen Bestimmungen. Aehnlich S.-Go. Ges. 1858 § 2.

Sch.-Li. § 19 besitzt für jeden der vier aufgezählten Steuerdistrikte eine Umlagekommission. Sa. § 23 kennt für jeden Steuerdistrikt eine Einschätzungskommission. S.-M. Art. 23 eine solche für den Einschätzungsbezirk. Aehnlich S.-A. § 21. Lü. § 16 hat Schätzungskommissionen. In Ba. Art. 14 heißt die Kommission eines Steuerdistriktes Schätzungsrat. Die Veranlagung in Oe. § 177 geschieht durch Schätzungskommissionen, die nominell in Bezirks- und Ortskommissionen, je nach ihrer Bestellung für den Umfang eines politischen Bezirks oder für Städte und Industrialorte mit mehr als 10000 Einwohnern.

Als dispositive Vorschrift findet sich häufig, daß je nach dem vorhandenen Bedürfnis die Zahl der Kommissionen in einem Bezirk vermehrt, bez. mehrere Gemeinden zu einem Kommissionsdistrikt zusammengezogen werden können.

Die Gesamtdarstellung zeigt deutlich, wie eine Arbeitsteilung nicht nur nach rein örtlicher Zugehörigkeit stattfindet. Zumeist ist auch eine Trennung nach sachlichen Gesichtspunkten vorgenommen, sei es nun, daß einer Kommission lediglich die Voreinschätzung in gewissem Grad übertragen ist, sei es, daß ihr die definitive Einschätzung nur kleinerer Einkommen oder gar wie in O. nur der größeren Einkommen als Aufgabe gestellt ist.

In der That ist die größtmöglichste Dezentralisation zu wünschen; sie ist ja wohl auch durchgeführt. Die Kommission ist, wenn man sich überhaupt einmal für sie entschlossen hat und das muß man, wenn man für eine gründliche allseitige Würdigung der Sachverhältnisse und für eine gleichmäßige und unparteiische Anwendung des Gesetzes eintritt, hierdurch erst richtig in den Stand gesetzt, ihrer Aufgabe nachzukommen, sowohl mit Gründlichkeit als auch mit der erforderlichen Schnelligkeit. Bei zu großer Arbeitslast geschieht es sonst leicht, daß der Organismus der Steuermaschine erlahmt oder daß die Sorgfalt zu Gunsten der rechtzeitigen Fertigstellung der Veranlagung Schaden erleidet.

Es gibt nur Kommissionen, aber keine einzelnen Beamte, denen die Steuerveranlagung zusteht. Dieselben bestehen, um die Gerechtigkeit noch mehr zu garantieren, aus einer größeren Anzahl

von Personen und zwar sind diese mehreren einander gleichgestellt, was jedoch die Notwendigkeit einer Leitung nicht ausschließt. Man hat sie in gewisser Beziehung zutreffend mit der Jury verglichen, da ihre Entscheidung auf Grund persönlicher Ueberzeugung, soweit ein striktes Beweismaterial nicht vorhanden ist, vollkommen gleich dem Wahrspruch der Jury ist. Daraus ergäbe sich die Forderung nach ähnlicher Zusammensetzung. Wie dieselbe in den Gesetzen thatsächlich gestaltet ist, soll mit möglichster Kürze vorgeführt werden.

b) Organe.

Pr. Voreinschätzungskommissionen bestehen aus dem Gemeindevorstand als Vorsitzenden und aus einer von der Regierung zu bestimmenden Anzahl von Mitgliedern, die unter möglichster Berücksichtigung der verschiedenen Arten des Einkommens teils von der Regierung ernannt, teils von der Gemeindeversammlung bez. -vertretung gewählt werden. Die Zahl der ernannten Mitglieder, einschließlich des Vorsitzenden, muß hinter der Zahl der gewählten Mitglieder zurückbleiben. Die Regierung kann von der Ernennung von Mitgliedern absehen. Die Veranlagungskommission (§ 34) ist aus dem Landrat oder aus einem von der Regierung zu ernennenden Kommissär als Vorsitzenden, sowie weiteren Mitgliedern zusammengesetzt, die teils von der Regierung ernannt, teils von der Kreisvertretung und in den Stadtkreisen von der Gemeindevertretung aus den Einwohnern des Veranlagungsbezirkes, unter möglichster Berücksichtigung der verschiedenen Arten des Einkommens, auf die Dauer von sechs Jahren gewählt werden. Die Zahl der ernannten Mitglieder einschließlich des Vorsitzenden darf die Hälfte der gewählten Mitglieder nicht überschreiten, also höchstens ein Drittel der Gesamtzahl der Kommissionsmitglieder betragen. Alle drei Jahre scheidet je die Hälfte der ernannten und der gewählten Mitglieder aus, die jedoch wieder ernannt, bez. gewählt werden können.

Fast wörtlich Brau. § 31, 34. Den Vorsitz der Veranlagungskommission führt der Kreisdirektor, in der Stadt Braunschweig ein zu ernennendes Mitglied des Stadtmagistrats. Das Verhältnis der ernannten und gewählten Mitglieder wird in der Art festgesetzt, daß die Zahl der ernannten einschließlich des Vorsitzenden die Hälfte der gewählten nicht übersteigt.

In Li.-De. § 27 hat den Vorsitz der Voreinschätzungskommission eine von der Regierung ernannte Persönlichkeit. Sonst analog Pr.

Schw.-So. Ortseinschätzungskommissionen bestehen aus dem Gemeindevorstand als Vorsitzenden und drei bis sieben vom Gemeinderat

gewählten Mitgliedern. Die Bezirkseinschätzungskommissionen sind zusammengesetzt aus dem Landrat oder dem vom Ministerium bestellten Vertreter desselben als Vorsitzenden und vier bis sechs vom Bezirksausschuß für eine Finanzperiode zu wählenden Mitgliedern. Bei Stimmengleichheit Entscheid des Vorsitzenden. In ähnlicher Weise Schw.-Ru. § 29, 30 mit der wesentlichen Modifikation, daß alljährlich die Hälfte der Mitglieder ausscheidet.

R. ä. L. § 24 hat als Vorsitzenden der Einschätzungskommission den Gemeindevorstand. Die Mitglieder werden von der Gemeindevertretung auf drei Jahre dergestalt gewählt, daß alljährlich ein Drittel ausscheidet. Für die Stadt Greiz tritt die Abschätzungskommission an die Stelle der besagten Kommission. Ueber die Zusammensetzung des Landesausschusses ist im Gesetz nichts mitgeteilt.

In R. j. L. werden die Einschätzungskommissionen erster Art vom Bürgermeister, in der Staat Gera von einem Mitglied des Stadtrats geleitet. Die Wahl der Kommission erfolgt auf drei Jahre; jedoch scheidet alljährlich ein Drittel aus. Die Einschätzungskommission über das höhere Einkommen steht unter dem Vorsitz eines Kommissars und zählt außerdem neun auf drei Jahre von Selbstverwaltungskörpern zu wählenden Mitglieder. Die Mitglieder dieser Kommission müssen zu zwei Drittel aus denjenigen Einwohnern des Einschätzungsbezirks entnommen werden, welche zur zweiten Abteilung gehören.

A. § 25 bestimmt als Vorsitzenden der Bezirkseinschätzungskommission den Kreisdirektor oder einen ernannten Kommissar. Die Wahl der Mitglieder erfolgt durch die Gemeindevertretung. Der Vorsitz der Kreiseinschätzungskommission bleibt derselbe. Die Mitglieder werden durch den Kreistag aus der Zahl der Kreisangehörigen mit einem Einkommen von mehr als 5000 Mk. auf die Dauer von drei Jahren gewählt.

S.-W. § 34 ff. schreibt vor, daß in den Gemeindebezirken, für welche keine Steuerlokalkommissionen bestellt sind, der Bürgermeister oder dessen Stellvertreter, sofern dieselben nicht Mitglieder der Veranlagungskommission sind, zu den drei bis neun Mitgliedern der Einschätzungskommission gehören. Die übrigen Steuerschätzer werden teils im Auftrag des Staatsministeriums von dem Rechnungsamt, teils von der Gemeindevertretung gewählt und zwar auf die Dauer einer Finanzperiode. Die Veranlagungskommission besteht für jeden Rechnungsamtsbezirk aus dem Vorstand des Rechnungsamtes oder dessen Stellvertreter als Vorsitzenden, sowie vier bis sechs Mitgliedern. Ein Drittel der Mitglieder werden von dem Rechnungs-

amt, die übrigen zwei Drittel von dem Bezirksausschuß auf die Dauer einer Finanzperiode gewählt.

In He. Art. 23 wird alle drei Jahre für jedes Steuerkommissariat unter dem Vorsitze des Steuerkommissars oder eines besonderen Kommissars eine Kommission gebildet, deren Mitglieder von dem Kreistag des Kreises, bez. von der Vertretung der Städte aus den zugehörigen Pflichtigen mit Einkommen über 2600 Mk. gewählt werden. Dem wählenden Kreistag, bez. Gemeindevorstand dürfen nicht mehr als ein Drittel der Gewählten angehören. Art. 49: Die Einschätzung in die Steuerklassen wird alljährlich für jede Gemeinde unter der Leitung des Steuerkommissars von einer örtlichen Kommission vorgenommen werden, welche von dem Gemeindevorstand auf drei Jahre gewählt wird. Mehr als zwei Drittel dürfen dem Gemeindevorstand nicht angehören, ein Mitglied muß ihm angehören; jedoch bleibt der Bürgermeister, welcher als solcher ständiges Mitglied der Veranlagungskommission und Stellvertreter des Vorsitzenden ist, außer Betracht.

Die Schätzungsausschüsse O. Nov. 91 Art. 7 bestehen aus mindestens vierzehn Mitgliedern, denen in den Städten ein vom Stadtmagistrat aus seiner Mitte zu Wählender, in den übrigen Gemeinden der Gemeindevorsteher, ev. der Beigeordnete als ständiges Mitglied hinzutritt. Den Vorsitz führt in den Städten erster Klasse der Bürgermeister, in den übrigen Gemeinden der Verwaltungsbeamte.

Bre. Ges. 25. X. 74 hat für jeden Bezirk acht Schätzungsbürger, die von der Bürgerschaft auf Grund eines Wahlaufsatzes auf vier Jahr gewählt werden derart, daß jährlich zwei abgehen. Zur Steuerdeputation wählt die Bürgerschaft zwölf Mitglieder. Ein Revisionsausschuß besteht aus einem Mitglied des Senats, einem bürgerlichen Mitglied und einem von ihr zugezogenen Schätzungsbürger. Aehnlich auch Ha.

S.-Go. Ges. 58 § 2. Die Kommission besteht aus dem Oberbeamten des Rent- und Steueramtes als Vorsitzenden, aus dem Bürgermeister des Orts, welchem die Einzuschätzenden angehören, aus drei Steuerpflichtigen des Rent- und Steueramtsbezirks.

In Sa. § 25 ff. ist der Bezirkssteuerinspektor Vorsitzender. Die drei bis sechs Mitglieder setzen sich zusammen aus einem, das durch den Bezirksausschuß zu wählen ist, den andern, die von der Gemeindevertretung erkürt werden. Hiezu tritt der Besitzer selbstständiger Güter. Aehnlich S.-Co. Art. 13.

S.-M. Art 25. Die Einschätzungskommissionen werden aus dem Amtseinnahmevorstand als Vorsitzenden, ferner aus den Vorständen der im Bezirk gelegenen Gemeinden, endlich aus drei bis sechs

Steuerpflichtigen des Bezirks gebildet. Die Wahl der Steuerschätzer erfolgt auf drei Jahre.

Ausgedehnte Vorschriften in S.-A. § 21, 22. Den Vorsitz führt ein Staatsbeamter.

Sch.-Li. § 19 ernennt einen Beamten zum Vorsitzenden. Die Mitglieder werden in den Landsratsämtern von den Amtsversammlungen, in den Städten vom Magistrat und Kollegium auf drei Jahre gewählt.

In Lü. bestehen die Kommissionen aus Mitgliedern der Steuerbehörde und aus Schätzungsbürgern, welche auf Vorschlag des Bürgerausschusses vom Senat gewählt werden. Regelmäßig besteht sie aus einem Senator, zwei Deputierten, sechs Schätzungsbürgern.

Ba Schatzungsrat (Ges. 17. III. 54) besteht aus dem Bürgermeister als Vorsitzenden, drei bis zwölf Gemeindeangehörigen, welche durch den Bezirksrat nach Vernehmung des Gemeinderats und des staatlichen Steuerkommissärs ernannt werden.

In Oe. herrscht ein ziemlich kompliziertes Verfahren. Der Vorsitzende wird vom Finanzminister ernannt, die Mitglieder zur Hälfte aus der Mitte der Bewohner des Schätzungsbezirkes, welche der Personaleinkommensteuer unterliegen, gewählt, zur Hälfte vom Finanzminister ernannt. Von den ernannten darf höchstens die Hälfte, von einer ungeraden Zahl aber dürfen jedenfalls zwei dem Stand der aktiven Staatsbeamten angehören. Die durch Wahl zu bestellenden Mitglieder werden von den Pflichtigen gewählt in drei Wahlkörpern. Behufs Bildung der letzteren werden sämtliche Pflichtige des Bezirks nach der Reihenfolge ihrer Jahresschuldigkeit an Einkommensteuer in ein Verzeichnis eingereiht. Die Gesamtsteuersumme wird in drei gleiche Teile geteilt. Jene Wahlberechtigten, welche nach den fortlaufenden Zahlen des Verzeichnisses das erste Drittel der Gesamtsteuersumme entrichten, gehören in den ersten, jene, welche das zweite Drittel entrichten, in den zweiten, alle übrigen Wahlberechtigten in den dritten Wahlkörper. Bei weniger als 42 Wahlberechtigten werden nur zwei Wahlkörper gebildet. Jeder Wahlkörper entsendet die gleiche Zahl von Kommissionsmitgliedern auf die Dauer von vier Jahren, von denen am Ende des zweiten Jahres je die Hälfte der gewählten Mitglieder ausscheidet. Das gleiche gilt bezüglich der Ernannten.

Dieselben Bestimmungen finden Anwendung auf die jeweiligen Ersatzmänner.

Im Großen und Ganzen sind Differenzierungen von Bedeutung nicht zu verzeichnen. Die Veranlagung geschieht durchweg von Kommissionen der Zensiten, in denen das Laienelement die über-

wiegende Mehrheit bildet. Das ist nicht belanglos, schon in Hinsicht auf die Selbstverwaltung, hat auch die gute Seite, daß dem willkürlichen Bureaukratentum jeder Boden entzogen ist. Vor allem aber entfällt hier der Verdacht der Fiskalität. Die Kommissionen bestehen aus einer Mehrheit von Mitgliedern. Es sollen nicht zu viele sein, damit nicht der Geschäftsgang ein schleppender wird. Ihre Zahl festzusetzen, wurde daher zumeist und mit Recht der Behörde bez. dem Finanzminister überlassen. Eine Beweglichkeit empfiehlt sich auf jeden Fall, da auch die Arbeitslast im Lauf der Zeit veränderlich ist, aller Wahrscheinlichkeit nach wächst. Man wird es daher auch nur billigen können, wenn namentlich bei den Voreinschätzungskommissionen die oberste Behörde ermächtigt ist, je nach dem Bedürfnis eine Teilung des Bezirks unter mehrere Kommissionen eintreten zu lassen oder mehrere Bezirke zum Zweck der Veranlagung zusammenzufassen.

Wenn die Veranlagung eine befriedigende sein und nicht einer beständigen Anfechtung unterliegen soll, so muß beiden interessierten Teilen, dem Staat und dem Steuerpflichtigen, eine Vertretung eingeräumt werden. Die Interessen des Staates werden wahrgenommen allgemein von der oberen Aufsichtsbehörde. Einzelne Staaten, so R. j. L., R. ä. L., Sa, S.-W. können diese Aufsicht bethätigen, indem sie Beamte zu den Sitzungen der Kommissionen entsenden, die mit beratender Stimme an derselben teilnehmend die gesetzmäßige Behandlung der Geschäfte überwachen. Einen unmittelbaren Einfluß übt der Staat sodann dadurch, daß der Vorsitzende der die Höhe der Steuer endgiltig vorbescheidenden Kommissionen mit Ausnahme von Bre. und Ha., dagegen der Unterkommissionen nur von S.-W., He., A. vom Staat ernannt wird.

Jedoch ist damit die staatliche Einwirkung nicht erschöpft. Das zeigt sich einmal darin, daß der mehr oder minder von der Regierung abhängige Gemeindevorsteher gesetzlich verbunden ist, sich mit der Veranlagung zu beschäftigen, wie sich zeigen wird, sogar in umfassender und tonangebender Weise. Natürlich finden zugleich die gemeindlichen Interessen wirksame Vertretung. Bei den Subkommissionen führt der Bürgermeister mit Ausnahme obengenannter Staaten den Vorsitz. Bei den Veranlagungskommissionen ist er als Mitglied beteiligt. In Ba. kommt ihm der Vorsitz zu, in S.-A. ist der Vorsteher der Landgemeinden ausgeschlossen.

Ja sogar auf die Kommissionsmitglieder, die aus der Zahl der Steuerpflichtigen gestellt werden, erstreckt sich der behördliche Einfluß. Ihre Auswahl erfolgt zum guten Teil aus Organen der Regierung wie der Selbstverwaltungskörper. So in Pr., Li.-De.,

Schw.-Ru., S.-W., S.-Co., Oe. Das Ernennungsrecht der Regierung ist dabei ganz ungebunden; lediglich in S.-Co. ist der Vorschlag der Selbstverwaltungsorgane zu respektieren. Was nun ihre Zahl gegenüber der Zahl der frei Gewählten anbelangt, so herrscht ein gleichseitliches Verhältnis nirgends. Es überwiegt stets die Summe der gewählten Pflichtigen. Allein in Oe. ist das Verhältnis zu Ungunsten derselben verschoben, das fiskalische Interesse stärker gewährt. Eine solche Vertretung erschien dort als sichere Bürgschaft für eine unparteiische Behandlung des Einschätzungsgeschäfts und als Schutz gegen das Eindringen nationaler, politischer oder sozialer Motive.[1]) Als entscheidend wird man letzteres jedoch nicht ansehen können. Soll eine Veranlagung durch Kommissionen der Pflichtigen erfolgen, so darf ihre Beteiligung auch nicht gekürzt werden; sonst kommt das Mißtrauen gegen eine fiskalische Gebahrung, das man vermeiden wollte, wieder herein.[2]) Ein beschränktes Mitbestimmungsrecht der Behörden ist ganz dazu angethan, geeignete Personen dem nicht eben leicht zu nehmenden Geschäft der Steuerbemessung zuzuführen. Eine schwierige Aufgabe erfordert zu ihrer gelungenen Durchführung geschäftsgewandte, kenntnisreiche Leute. In dieser Hinsicht kann die Regierung korrigierend eingreifen. Sie kann das insbesondere auch in der Hinsicht, daß sie sämtlichen Einkommenszweigen eine entsprechende, möglichst gleichmäßige Vertretung sichert. Diese aber ist erforderlich für eine gerechte Veranlagung, die ja im Interesse der Steuerpflichtigen selbst liegt. Aus dem gleichen Grunde ist sicher auch die Bestimmung förderlich, daß bei Kommissionen mit einer über mehrere Orte ausgedehnten Zuständigkeit jede Gemeinde mindestens mit einem Mitglied beteiligt sein muß.

Für die Wahlen selbst begnüge ich mich, die allgemeinen Grundlagen zu skizieren. Das Wahlgeschäft wird vorgenommen von Selbstverwaltungskörpern niederer und höherer Art. Aus Gründen der Einfachheit ist diese Bevormundung der Steuerpflichtigen einzuräumen, zumal da eine absolute Sicherstellung vor Parteiwirtschaft weder so noch bei direkten Wahlen der Pflichtigen garantiert werden kann. Letztere bestehen in Oe. und geben ein anschauliches Bild von der Schwerfälligkeit des komplizierten Wahlgeschäftes. Im Endresultat wird freilich dem Grundsatz Geltung verschafft, der gewiß etwas für sich hat so gut wie die Berücksichtigung der Einkommensarten, und der dahin geht, den verschiedenen Größenkategorien der Zensiten eine Vertretung zu sichern;

1) F. A. XIV. 80. Sieghart. Die Steuerreform in Oe.
2) Annalen 1893. S. 137. Strutz: Der Oe. Gesetzentwurf.

allein durchweg wird auch dies nicht erreicht, wenn einzelne reiche Personen das Uebergewicht besitzen. Das aktive Wahlrecht ist an die gewöhnlichen Voraussetzungen zu knüpfen: Großjährigkeit, Geschäftsfähigkeit, Vollgenuß der bürgerlichen Ehrenrechte.

Die Wählbarkeit ist ähnlich der Schöffenfähigkeit zu konstruieren, was Alter und die allgemeinen Bedingungen betrifft. Das Erfordernis der Steuerpflichtigkeit wird aufzustellen sein nach dem Satze: „Wer will mitraten, der muß mitthaten." Einen bestimmten Zensus wie in He., A., R. j. L. obligatorisch zu machen, geht zu weit. Die Verwandtschaft berücksichtigt R. j. L, wo Verwandte und Verschwägerte bis zum zweiten Grad nicht gleichzeitig Mitglieder der Kommission sein dürfen. Der Grundgedanke, der auf der Besorgnis vor Befangenheit in der Behandlung der Steuerfälle beruht, kann auf anderem Weg Verwirklichung finden. Zur Annahme der Wahl ist jeder verpflichtet. Ablehnungsgründe analog denen der etwa bestehenden Gemeindeordnung, ev. denen der Vormünder werden von der Behörde geprüft. Bei Hartnäckigkeit des Gewählten sind öfter Geldstrafen angedroht. In S.-A. tritt dazu Verlust des aktiven und passiven Gemeindewahlrechts. Mangelhafte Beteiligung wird ebenfalls mit Buße geahndet. Die Mitgliedschaft als unbesoldetes Ehrenamt macht einen Wechsel in der Besatzung nötig. Die Wahl erfolgt auf eine Anzahl von Jahren. Wiederwahlen sind zumeist und mit Recht gestattet.

Die Periodizität ist unbedingt zu billigen, schon um die Verknöcherung des Steuerapparates hintanzustellen. Es läßt Pr., Brau., Li.-Dc. alle drei Jahre je die Hälfte der Mitglieder ausscheiden, Oe. alle zwei Jahre, Ru. alljährlich. In R. j. L. wird jedes Jahr ein Drittel durch Wahl ersetzt. In A., Sa., S.-M., He. ist die Wahlperiode dreijährig, in Sa. zwei Jahre, in Schw.-So., S.-W. fällt sie mit der Finanzperiode zusammen. Die große Amtsdauer in einigen Staaten erwies sich als notwendig, wenn man der Erwägung Raum gab, daß eine Veranlagung nur dann wirksam und von Erfolg gekrönt sein kann, wenn sich die einzelnen Mitglieder hineingearbeitet haben. Das Ausscheiden eines Teiles derselben bezielt einen doppelten Vorteil. Man steuert hierdurch nicht nur der Erstarrung der Geschäftspraxis, sondern bewirkt gleichzeitig, daß erprobte Grundsätze festgehalten und übernommen werden können.

Die Veranlagungsthätigkeit ist geteilt zwischen sogenannten Veranlagungskommissionen und den eigentlichen Veranlagungskommissionen. Wo sie letzteren allein obliegt, ist die besondere Geschäftslast der Vorsitzenden eine entsprechend höhere. Die Aufgabe der Subkommissionen besteht zuvörderst in einer Prüfung

der Nachweisungen des Gemeindevorstehers und in der Eintragung der Schätzungspflichtigen in eine Liste sowohl nach der Höhe des Einkommens als auch nach dem im Vorschlag zu bringenden Steuersatz. Da ihre Vertrautheit mit den lokalen Verhältnissen ihnen am ehesten ein Urteil gestattet, so ist ihre Thätigkeit nicht lediglich eine vorbereitende, sondern auch im wesentlichen begutachtende. Würde jedoch eine Gemeinde in unzulässiger Weise ihre Interessen betonen oder wären die örtlichen Verhältnisse so ungünstig gelagert, daß die Brauchbarkeit der Schätzung fragwürdig wäre, so tritt eine Korrektur und ein Ausgleich durch die Oberkommission ein. Die erstere Befürchtung wird namentlich auf dem Land als unzutreffend kaum bestritten werden können. Es fragt sich auch, ob das hie und da statuierte Ernennungsrecht der Regierung gegen die größere oder geringere Unbefangenheit und Unabhängigkeit ankämpfen kann. Hinsichtlich der Fähigkeit zur Bethätigung der Aufgabe aber muß bemerkt werden, daß in ganz kleinen Orten eine Zusammensetzung aus Leuten vermutet werden muß, die über ihre beschränkten Verhältnisse hinaus keine zutreffende approximative Schätzung vornehmen, geschweige denn sich einen Begriff von der thatsächlichen Lage bilden können. Von größerer Bedeutung wird ein solcher Zustand da, wo die Einschätzung des kleineren Einkommens als definitive sich darstellt, wie He., A., R. j. L., oder gar die Feststellung des hohen Einkommens durch sie erfolgt, wie in O. In solchen Fällen genereller unrichtiger Einschätzung und Steuerbemessung kann unter Umständen die oberste Aufsichtsbehörde einschreiten. Sa. § 44 schreibt dem Bezirkssteuerinspektor vor, an das Finanzministerium Bericht über gesetzwidrige Kommissionsbeschlüsse zu machen und dessen Entscheidung einzuholen. Andere Gesetze wie Ba., S.-Go. § 20, S.-Co. Art. 19 sehen aus solchen Gründen der Verwaltung eine Auflösung der Kommission vor, während He. Art 49 eine außerordentliche Revision von Gemeinden in dieser Hinsicht kennt. Im Falle wiederholter Notwendigkeit solcher Maßregeln sollen die Gemeinde die Kosten treffen.

Der Vorsitzende der Veranlagungskommission ist durchweg ein staatlicher Beamter. Im einzelnen bestehen dann wieder Verschiedenheiten. Ich greife zwei Beispiele heraus. Pr. hat seinen Verwaltungsbeamten, den Landrat zum Leiter gemacht, Sa. hat einen Steuerbeamten, den Bezirkssteuerinspektor zum Vorsitzenden bestellt. Zu Gunsten der Aufstellung eines letzteren spricht der Umstand, daß man es hier mit einem wohlgeschulten Mann zu thun hat, der durch sonstige Amtsgeschäfte von seiner Aufgabe nicht abgezogen wird; allein es kann dagegen geltend gemacht werden,

daß die örtlichen Kenntnisse bei einem Steuerbeamten, der oft sein Domizil verändert, nicht als zureichende anzuerkennen sind, ja gerade die Uebung in der Steuerpraxis die Furcht vor einem willkürlichen Bureaukratentum aufkommen läßt.[1]) Allein derartige Fragen werden eben nicht nur nach solchen, sondern mit nach allgemeinen politischen und administrativen Gesichtspunkten entschieden und spielt hierbei die historische Entwicklung mit.[2]) Als Steuerfiskale fungieren sie alle beide mehr oder minder; vielleicht daß der Verwaltungsbeamte seinen Bezirk angelegentlicher vor Ueberbürdung zu schützen bereit ist. Der Vorsitzende vertritt die allgemein staatlichen Interessen an einer gerechten ungleichmäßigen Veranlagung. Seine Personeneinheit in dem Bezirk gewährleistet hinreichend die Verfolgung dieses Interesses zwischen den einzelnen Orten dieses Bezirks.

In Bethätigung dieser Aufgabe ergibt sich für ihn die Pflicht der Beaufsichtigung und Ueberwachung der Voreinschätzungskommissionen dahin, daß alles nach Recht und Gesetz vor sich geht. Ihm obliegt insbesondere die Prüfung der Personenstands-, Einkommensnachweisungen, in Gemäßheit deren er Aufforderungen zu Deklarationen erläßt, sodann die Prüfung der Steuererklärungen. Zu diesem Zweck hat der Vorsitzende dasselbe zu thun, was schon der Gemeindevorsteher thut, nämlich möglichst vollständige Nachrichten einzuziehen über die einzelnen Personen und ihre Verhältnisse. Es müssen ihm also auch zum mindesten dieselben Hilfsmittel zustehen. Er bedient sich der Mitwirkung der Gemeindevorstände und der Behörden. Die Voreinschätzungskommissionen sind ihm zu Rückäußerungen verpflichtet. Neben diesem Fragerecht kann er dem Pflichtigen selbst auf Antrag oder von Amtswegen Gelegenheit zur persönlichen Verhandlung geben. Er kann weiter sämtliche Staats- und Kommunalbehörden um Gestattung der Einsicht sachdienlicher Bücher und Akten ersuchen, sofern nicht besondere gesetzliche Bestimmungen oder dienstliche Rücksichten entgegenstehen. Sparkassen speziell sollen hieher nicht rangieren.

c) Thätigkeit.

Materiell äußert sich die Thätigkeit des Vorsitzenden in einer endgiltigen Festsetzung derjenigen von den Subkommissionen vorgeschlagenen Steuersätze, die seine Billigung finden. Bezüglich der von ihm beanstandeten Ansätze hat er der Kommission eine Aenderung vor-

[1]) Annalen 1894. S. 234. Strutz: Die Preußische Steuerreform.

[2]) F. A. VIII. Wagner. Reform der direkten Staatsbesteuerung in Pr. 1891.

zuschlagen. Die Steuerpflichtigen, die freiwillige oder obligate Steuererklärungen abgegeben haben oder, im letzteren Falle hätten abgeben sollen, veranlagt er vorschlagsweise, getrennt nach den verschiedenen Quellen, und unterbreite das Material zur Beschlußfassung. So ist der Verlauf in Pr. § 36, 37.

Aehnlich, nur mit größerer Kürze oder Breite die übrigen Staaten. Beschränkter sind naturgemäß des Vorsitzenden Befugnisse in den Gesetzen, die keine zwei Kommissionen kennen oder in solchen, die der ersten Kommission selbständige Entscheidung einräumen. Hinsichtlich einzelner Punkte gibt es Ausnahmen. Die Festsetzung der Steuersätze für das niedere Einkommen geschieht in R. ä. L. § 37 durch den Landesausschuß selbst. Allein ein besonderes Motiv hierfür kann nicht wohl ins Feld geführt werden. Nachdem einmal seitens des Vorsitzenden die Prüfung stattgefunden, eine Beanstandung nicht erfolgt ist, bedeutet auch die Feststellung der Kommission nur eine formale Thätigkeit, die nur zu viel Zeit in Anspruch nimmt. Ein weiterer Zwiespalt ergibt sich in A. § 37, indem hier die Deklarationen, welche ein Einkommen bis 5000 Mk. ergeben, der Bezirkskommission unterbreitet werden, eine Regelung, die keinen Anspruch auf Beifall hat, weil sie willkürlich ist.

Bei den Bestimmungen über die Auskunftserteilung zeigt eine Besonderheit Schw.-So. § 34, das Staatsbehörden nur dann von ihrer Verpflichtung entbindet, wenn gesetzliche Bestimmungen entgegenstehen. Der Begriff der dienstlichen Rücksichten ist in der That auch etwas vage und ausdehnungsfähig. He. Art. 24 eximiert ausdrücklich das Staatsschuldbuch. Die Sparkasse nebst der Landesbank ist ausgenommen in S.-A. § 23. Es ist das unter den jetzigen Verhältnissen kaum anzufechten. Würde man nämlich die Einsicht in dieses Material gestatten, so würden solche meist doch geringfügige Kapitalansammlungen dort untergebracht werden, wo sie vor Kontrole geschützt sind, ev. ins Ausland gehen. Eine solche Erschütterung des Vertrauens müßte zum Nachteil beider ausschlagen. Dazu kommt noch, daß Banken und sonstige Institute, die sich mit dem Kapital Privater beschäftigen, zu einer Auskunftserteilung nicht herangezogen werden.

Die Anforderung von Auskünften bei solchen Personen, die schon zuvor zu Erklärungen und Angaben verbunden waren, ist selbstverständlich. Namentlich betrifft dies den Pflichtigen selbst. Die Aufforderung zur Deklaration ist ja die umfassendste Fragestellung. Auch hieraus würde das Recht, einzelne Fragen stellen zu dürfen, zu folgern sein. Die weitere Konsequenz, zur Rückäußerung, Zwang anzuwenden, ist nur in S.-M. Art. 48; Schw.-

So. § 32; Sa. § 42 gezogen durch Verwirkung des Rechtsmittels. Dieser Zwang ist nur in Schw.-So. etwas gemäßigter als der gegenüber denen, welche die Deklaration verweigern.[1]) Etliche Gesetze, S.-Go. § 14; Sch-Li. § 21; S.-W. § 42; S. j. L. § 18 haben in ihren Text eine historische Erinnerung mit herüber genommen, indem sie ein lästiges Eindringen in die gesammten Vermögensverhältnisse inhibieren möchten. Gerade gegenüber dem Vorsitzenden ist diese Formel, wenn sie überhaupt eine Berechtigung hat, schlecht angebracht. Denn ihm als einer Einzelperson, werden Mitteilungen sicher eher gemacht, als einer größeren Anzahl von Personen, etwa gar Konkurrenten. Im Uebrigen wird auch hier Pflichtgefühl und Takt die richtige Grenze zu finden wissen.

Ganz besonderer Erwähnung bedarf hier Oe § 206, das solche Rechte bez. Pflichten gerade des Vorsitzenden der Kommission nicht kennt. Hier ist es die Steuerbehörde, die alle Bekenntnisse einer vorläufigen Prüfung unterzieht und allenfalls durch Einvernahme der Steuerpflichtigen oder von Sachverständigen und Auskunftspersonen ergänzt und richtig stellt, § 207.

Nach diesen Vorbereitungen tritt die Kommission auf Berufung ihres Vorsitzenden hin zusammen. Die Mitgliedschaft bei ihr und einer anderen Kommission ist exklusiv. Bei Verhandlungen über die Einschätzung von Mitgliedern oder der Verwandten haben die Beteiligten abzutreten, eine Ausschließung kraft Gesetzes, die in Anwendung der prozessualen Normen einer Begründung nicht bedarf. Ueber Beschlußfähigkeit, Abstimmung gibt es viele Anweisungen, denen ein besonderes Interesse nicht zukommt.

Es wurde schon früher der Jurycharakter der Kommission betont, die alljährlich zu den Pflichtigen in ein Verhältnis tritt und gewissermaßen einen Entscheid über sie trifft. Ist das richtig, dann geht die Forderung wohl nicht zu weit, die Mitglieder der Kommission zu behandeln wie die Richter, vor allem dieselben Garantien für gerechte Veranlagung zu fordern. In dieser Hinsicht ist die Gesetzgebung noch sehr des Ausbaus bedürftig. Pr. § 51 4 bestimmt hierüber: „Solange über die Einschätzung eines Kommissionsmitgliedes oder seiner Verwandten oder Verschwägerten in auf- und absteigender Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinien beraten und abgestimmt wird, hat dasselbe abzutreten." Ebenso Brau. § 49 4; Li.-De. § 44 4; R. ä. L. § 26 5; S.-A. § 21; S.-M. Art. 28 4; Sa. § 30 4; A. § 27 3; He. Art. 25 7.

[1]) F. A. XII. 275. Begründung des Einkommensteuergesetzentwurfs in Schw.-So.

Von Verwandten und Verschwägerten im Allgemeinen spricht R. j. L. § 19 5. Einen Schritt weiter geht Oe. § 194. „Wenn über die Besteuerung des Dienstherrn eines Kommissionsmitgliedes verhandelt wird, oder im Fall ein Mitglied von der Entscheidung erheblichen Vorteil oder Nachteil zu erwarten hat, hat sich das betreffende Mitglied vor der Beratung und Beschlußfassung zu entfernen." Es entspricht dies schon eher, wenn auch die Fassung keine präzise ist.

Keinen Zweifel würde die Normierung der Prozeßgesetze aufkommen lassen, nach deren Analogie zwischen Ausschließungsgründen und Ablehnungsgründen zu scheiden wäre. Kraft Gesetzes von der Mitwirkung bei Einschätzungen sind danach auszuschließen die Mitglieder, wenn es sich handelt um ihre eigene Person, die Sache der Ehefrau, auch wenn die Ehe nicht mehr besteht, die Sache einer Person, mit welcher sie in gerader Linie verwandt oder verschwägert oder durch Annahme an Kindesstatt verbunden, in der Seitenlinie bis zum dritten Grad verwandt oder bis zum zweiten Grad verschwägert sind, auch wenn die Ehe, durch welche die Schwägerschaft brgründet ist, nicht mehr besteht, endlich wenn es sich um das Einkommen solcher handelt, für welche das Mitglied als gesetzlicher Vertreter oder als Bevollmächtigter aufzutreten berechtigt ist. Die Ablehnungsgründe betreffen sodann die Fälle gesetzlicher Ausschließung einerseits, andererseits wäre ein Mitglied wegen Besorgnis der Befangenheit oder wegen Wahrung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen ablehnbar. Gerade dem letzten Punkt würde erhebliche praktische Wichtigkeit beizumessen sein. Der Pflichtige wird das auf seine Erwerbsthätigkeit Bezügliche einem Konkurrenten preiszugeben sich wohl scheuen, in gewöhnlichen Fällen also die Liste der Bezugsquellen, das Verzeichnis der Abnehmer, die Selbstkostenpreise. Um wie viel größeren Schutz verdient sein Interesse, wenn es sich handelt um Einsichtnahme gewerblicher Einrichtungen und Anlagen. Wir sehen, es ist noch gar manches zu thun, um die Interessen der Steuerpflichtigen zu wahren.

Dieselben Kautelen, wenn auch in beschränktem Maß, müßten dem vorsitzenden Mitglied gegenüber zur Verfügung stehen. Soweit die Gesetzgebung hier überhaupt auf Fürsorge bedacht ist, hat sie auch diesen Fall ins Auge gefaßt und geht für diese Zeitdauer der Vorsitz über an ein Kommissionsmitglied.

Solches dient der Sicherung gerechter Veranlagung im einzelnen Fall. Im übrigen aber haben die Mitglieder ohne Ansehen der Person nach bestem Wissen und Gewissen zu handeln und zu urteilen und sind darauf hin in Eid und Pflicht zu nehmen.

Bei den Vorsitzenden der Kommissionen erstreckt sich der allgemeine Diensteid auch auf solche ihnen kraft ihres Amtes übertragenen Geschäfte.

Allein der Pflichtige hat nicht nur begründeten Anspruch auf diese Selbstverständlichkeit, er soll auch sonst gegen Schädigung seiner Individualinteressen geschützt werden. Diese würde aber zweifellos eintreten, wenn die Thatsachen, die vor der Kommission Erörterung gefunden haben und so zur Kenntnis einer größeren Zahl von Personen gekommen sind, verbreitet werden dürften. Ja es könnte dieser Umstand für viele einen Hinderungsgrund abgeben, ihre Verhältnisse offen darzulegen. Vertrauen ist aber das erste, das die Kommission besitzen muß. Darum ist mit Recht überall die Verpflichtung zur strengsten Geheimhaltung eingeführt. Geheimnisse sind auch sonst geschützt. Es hat R.-Str.-G.-B. § 300 ein Analogon, das es unverständlich erscheinen lassen würde, warum hier eine Ausnahme eintreten sollte, zumal da die Wahl, wie sie der Beruf der in diesem Paragraphen genannten Personen zuläßt, versagt ist. Auch auf § 354, 355 R.-Str.-G.-B. kann für hier Bezug genommen werden.

Die Praxis verhält sich diesem Fall gegenüber folgendermaßen. In Oe. § 246 zieht die Verletzung der Pflicht zur Geheimhaltung Arreststrafe bis zu drei Monaten oder Geldstrafe bis 1000 fl. nach sich. Staatsbeamte unterliegen überdies der Behandlung nach den Disziplinarvorschriften. Mißbrauch der Steuerregister in einer öffentlichen Versammlung wird als Uebertretung, bei Begehung des Delikts durch eine Druckschrifts als Vergehen, mit Arrest bis zu sechs Monaten oder an Geld bis 1000 fl. bestraft. Die Verfolgung findet nur auf Antrag der Regierung, des betreffenden Steuerpflichtigen oder eines Kommissionsmitgliedes statt. In Pr. § 69, Brau. § 69 steht auf Verletzung dieser Pflicht Geldstrafe bis 1500 Mk. oder Gefängnis bis zu sechs Monaten, Voraussetzung ist Antrag der Regierung oder des betroffenen Steuerpflichtigen. In S.-A. § 53 besteht in sachgemäßer Anwendung auf die zugezogenen Vertrauensmänner, Sachverständigen und Zeugen die Strafe in Geld bis 1500 Mk. oder Haft bis sechs Wochen. Li.-De. § 60 kennt Geldstrafe bis 1500 Mk. oder Gefängnis von einer Woche bis drei Monate; S.-W. § 94 nur Geldstrafe bis 1500 Mk. Aehnlich S.-Go. Nov. 94 § 12; O. Nov. 91 Art. 11 statuiert Geldstrafe bis 1500 Mk. oder Gefängnis bis zu drei Monate. Allein die Verfolgung findet nur auf Antrag des Staatsministeriums statt. Bre. Ges. 25 X. 74 § 8 setzt für den Schätzungsbürger Entlassung aus Amt und Bürgerschaft, für den Steuerbeamten Dienstentlassung,

für den gewesenen Schätzungsbürger und Beamten eine Geldstrafe bis 5000 Mk. fest.

Auf Antrag des Verletzten ergeht Strafe in Sa. § 73 an Geld bis 100 Mk., in S.-M. Art. 29 in gleicher Höhe. In A. Nov. 90 Art. XI. kann eine Ordnungsstrafe von 10–500 Mk. und zugleich auch die Entfernung aus dem Amte eines Mitgliedes der Kommission ausgesprochen werden. R. ä. L. § 27 belegt Zuwiderhandelnde auf Antrag des Vorsitzenden der Kommission oder des Verletzten mit Ordnungsstrafe von 10–100 Mk. R. j. L. § 23 ahndet Uebertretungen beim Vorsitzenden im Disziplinarweg, bei den übrigen Mitgliedern mit einer gerichtlich zu erkennenden Geldstrafe bis 300 Mk. und dem vom Bezirksausschusse auszusprechenden Verlust der Mitgliedschaft. Umwandlung der Geld- in Freiheitsstrafe ist unstatthaft. Strafverfolgung tritt auf Beschluß des Ministeriums oder auf Antrag des betroffenen Pflichtigen ein. Ebenso He. Art. 36. Wahrscheinlich ist auch die Bestimmung Schw.-Ru. § 38 als Antragsdelikt aufzufassen. Es kann Ordnungsstrafe bis 100 Mk. eintreten.

Nicht gedeckt durch Strafe sind die diesbezüglichen Bestimmungen in Ba. Art. 23 und Schw.-So. § 52. Sie fehlen überhaupt in Ha., Lü., Sch.-Li., S.-Co.

Hiezu ist zu bemerken, daß, wenn überhaupt kein Offizialdelikt angenommen werden soll, sicherlich das Interesse des Geschädigten von der Bedeutung ist, daß sein Antragsrecht mit logischer Notwendigkeit gefordert werden muß; denn er ist der primär Verletzte. Die Strafart muß gegen alle Mitglieder der Kommission die gleiche sein; der Disziplinarweg gegen Beamte mag dabei offen bleiben. Was die Strafe selbst anlangt, so wird man für eine kriminelle sich aussprechen müssen. Die Ordnungsstrafe die so ganz vom Ermessen der Verwaltungsbehörde abhängig ist, gewährt nicht diejenige Sicherstellung, welche das gerichtliche Verfahren bietet. Wenn man überdies von der Notwendigkeit einer solchen Bestimmung überzeugt ist, wird man auch eine Freiheitsstrafe als zuläßig erachten können.

Die materiellen Bestimmungen bezüglich der Veranlagungsthätigkeit der Kommission sind ungefähr folgende. In den Staaten, in welchen für die niederen Einkommen besondere Schätzungen stattfinden, obliegen ihrer Cognition nur diejenigen Schätzungen, die bei der Vorprüfung durch den Vorsitzenden eine Beanstandung erfahren haben. Ihre umfangreichste Aufgabe ist die Kontrolle der Deklarationen. Hingegen Staaten mit nur einer Kommission ver-

einigen die Feststellung der schätzungspflichtigen und erklärungspflichtigen Einkommen.

Die den Veranlagungsorganen gegebenen Mittel zur Feststellung der Besteuerungsmerkmale müssen sich der Natur der Sache nach stufenweise erweitern, um es den aufeinanderfolgenden Instanzen zu ermöglichen, den nach oben hin wachsenden Anforderungen zu entsprechen. Es steht ihnen also auf jeden Fall die gleiche Befugnis wie der Vereinschätzungskommission oder ihrem eigenen Vorsitzenden zu.

Daher prüft sie alle Personenstands- und Einkommensnachweisungen genauestens, bedient sich zur Aufklärung von Ungenauigkeiten oder sonst sich ergebenden Zweifeln der Gemeindevorstände, Verwaltungsbehörden und Voreinschätzungskommissionen, nimmt Einsicht von Büchern und Urkunden der Staats- und Kommunalbehörden, gibt auch dem Pflichtigen selbst Gelegenheit, aufgekommene Bedenken zu zerstreuen. Dasselbe gilt auch von Fassionen, denen keineswegs die Bedeutung einer alleinigen bindenden Grundlage der Einschätzung zukommt, wohl aber eines wesentlichen Hilfsmittels, das einer Prüfung unterzogen werden muß. Wird von der Kommission eine Deklaration nicht gerügt, so ist dieselbe der Veranlagung zu Grunde zu legen. Wird sie aber beanstandet, so ist dies unter Angabe der Gründe dem Pflichtigen mitzuteilen unter der Aufforderung, sich binnen bestimmten Frist zu erklären und nun sind drei Fälle zu unterscheiden. Es wird Aufschluß erteilt und dieser als genügend befunden. Es wird dann die Deklaration zur Selbsteinschätzung, als ob sie nicht gerügt worden wäre. Erfolgt keine Auskunft oder eine solche, die der Kommission nicht überzeugend erscheint, so ist sie an die Deklaration nicht gebunden. Sie kann zur Behebung ihrer Bedenken die Vernehmung von Zeugen und Sachverständigen und sonstige zweckdienliche Erhebungen veranlassen.

Diese Grundzüge finden sich im Pr. Verfahren, ebenso in Brau. § 37; Li.-De. § 34; S.-M. Art. 49 4. Sachverständige sind zuzuziehen nach Bedarf in Ba. Art. 20 3; A. § 28 2; Sa. § 31 3; S.-W. § 65—66 2. Bei letzterem ist insbesondere beizuziehen der Vorsitzende oder ein Mitglied der Schätzungskommission zur Verhandlung über beantragte Veränderung von Schätzungen. Sehr häufig ist der Kommission ein Vorladungsrecht des Pflichtigen gegeben. Wird diese Vorladung ignoriert, so ist die Folge Verlust des Rechtsmittels. S.-M. Art. 49 3; Schw.-So. § 32; He. Art. 25 4; Ba. Art. 26 2; A. § 36, 37 3; Sa. § 42; Schw.-Ru. § 42. In He., Oe. § 209 gar noch Geldstrafen. He. konstatiert aus-

drücklich das Recht des Pflichtigen auf Gehör. Auf Wunsch desselben können solche Vernehmungen durch den Vorsitzenden oder ein bevollmächtigtes Mitglied der Kommission unter Aufstellung eines beiderseits zu unterschreibenden Protokolls vorgenommen ewerden. Persönliches Verhandeln hat vor schriftlicher Auskunftserteilung viel voraus; den einmal sind viele nicht im stande, mit ihren schriftlichen Erklärungen auch wirklich aufklärend zu wirken; ferner ist bei persönlichem Erscheinen viel eher eine genaue und präzise Antwort zu erlangen.

Ein sicherer Weg, die Wahrheit zu erfahren, dürfte oft die Büchereinsicht sein. Jedoch hat die Gesetzgebung bis jetzt von der Beschreitung dieses Weges abgesehen. Oe. sagt hierüber in § 272, 273 folgendes: „Die Einsicht in die Bücher des Steuerpflichtigen hat stattzufinden, wenn der Steuerpflichtige dieselbe anbietet und die bemessende Behörde oder Kommission seine Angaben nicht ohne Einsichtnahme in die Geschäftsbücher glaubwürdig erachtet. Die Einsichtnahme ist vom Vorsitzenden der Kommission oder einem schriftlich hiezu beauftragten Mitglied, soferne diese Personen Staatsbeamte sind, oder von einem ebenfalls schriftlich beauftragten Beamten der Steuerbehörde in Anwesenheit des Steuerpflichtigen vorzunehmen. Die Geschäftsbücher sind in der Regel in die Amtsräume der Behörde oder Kommission zu überbringen." Daneben trifft das Gesetz in § 280 über den Eintritt in die Gewerberäume des Steuerpflichtigen folgende nur zu billigende Bestimmungen. Zum Zweck der Erhebung der für die Steuerbemessungen belangreichen Thatsachen sind die von der Steuerbehörde oder dem Vorsitzenden der Kommissionen schriftlich beauftragten Personen berechtigt, die gewerblichen Anlagen, Betriebsstätten und Vorräte während der Arbeits- und Geschäftsstunden zu besichtigen. Hierbei ist eine Störung des Betriebs thunlichst zu vermeiden und jedwede Nachforschung nach den im Geschäftsinteresse geheim zu haltenden Besonderheiten der Betriebs- oder Fabrikationsweise zu unterlassen. Mit der Vornahme einer Besichtigung dürfen ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen andere Personen als Staatsbeamte nicht beauftragt werden. Man wird das im einzelnen noch sorgfältig geordnete Verfahren als den berechtigten Interessen des Pflichtigen wie der Verwaltung entsprechend billigen können.

Ergeben nun aber alle Erhebungen keine Klärung der Verhältnisse — Lü. § 15 3 fordert nicht einmal Vernehmung der Beteiligten, — so ist die Kommission an die Angaben des Steuerpflichtigen nicht gebunden und setzt das Einkommen auf Grund eigener Wissenschaft und Ueberzeugung unter Zuhilfenahme erlangter Kunde

nach freiem pflichtmäßigem Ermessen fest. Es soll dann, wie Oe. § 214 sich ausdrückt, das Augenmerk darauf gerichtet werden, sich vorzüglich aus äußeren Merkmalen ein Urteil über die Größe des Einkommens zu bilden, wobei vor allem die gesamte ökonomische Lage des Pflichtigen, die Höhe des Aufwands und das Verhältnis der einzelnen Einkommensquellen untereinander zu berücksichtigen ist.

Analog ist natürlich zu verfahren bei Deklarationspflichtigen, welche die Erfüllung dieser Pflicht verweigern. Das Verbot des lästigen Eindringens, dem man hie und da noch begegnet — S.-G. § 15, O. Art. 9 2, S.-W. § 42 — ist nur der historischen Bedeutung wegen zu erwähnen. „In der That ist es auch nur menschlich, wenn die Steuerorgane die Gelegenheit wahrnehmen, sich auf vollkommen gesetzlicher Basis den doppelten Vorteil der Geschäftserleichterung und der Vermeidung von Verdrießlichkeiten und Anfeindungen zu sichern.[1]) Nur in diesem Sinn kann diese Vorschrift heute noch verstanden werden.

Nachdem die Einkommens- und Steuerbeträge in die Steuerrolle eingetragen sind, erfolgt zuweilen noch eine rechnerische Superrevision durch eine Steuerbehörde oder auch das Ministerium mit der Wirkung endgiltiger Feststellung. Dieser Prüfung unterliegen die Steuerrollen, resp. das Kataster in Schw.-So. § 44; Schw.-Ru. § 32; Sa. § 45; S.-W. § 67; S.-A. § 33 7; Brau. § 38, offenbar auch S.-M. Art. 54.

Nachdem nun das Einkommen und der darauf entfallende Steuersatz definitiv feststehen, erfolgt, dem Lauf der Dinge entsprechend, die Eröffnung des Ergebnisses an die Pflichtigen. Die Gesetzgebung schlägt hierbei im großen und ganzen zwei Wege ein. Entweder es wird dem Einzelnen das ihn betreffende Resultat mitgeteilt oder es wird die Veranlagung der Oeffentlichkeit übergeben.

Eine Offenlegung der Einkommensteuerlisten findet nicht statt, sondern vielmehr eine Zuschrift an den Pflichtigen wie dekretiert in Pr. § 39; Sa. § 46; Brau. § 38 3; He. Art. 27 1; A. § 38; S.-Go. § 15 5; R. ä. L. § 38; Bre. § 8 5; Lü. § 15; Ha. § 14; Der Steuerzettel wird wohl auch in den letztgenannten Staaten, in einem verschlossenen Couvert dem Einzelnen zugefertigt und enthält außer der Angabe der Steuerstufe und des -satzes auch Belehrung über Recht und Frist der Berufung. Li.-De. § 36 fügt diesen Bestimmungen hinzu, daß es einer erneuten Bekanntmachung an die Steuerpflichtigen, deren Steuersatz unverändert bleibt, nicht bedarf. In Ba. Art. 23 2 darf von den Steuerregistern

[1]) Annalen 1879. S. 24. Burkart. Die bestehenden Einkommensteuern.

und Steuerforderungszetteln unberufenen Dritten keine, und was die Register betrifft, den Pflichtigen selbst nur soweit Einsicht gestattet werden, als es sich um deren eigenes Steuerbetreffnis handelt. Schw.-So. § 45 2 hat die unverständliche Bestimmung, daß nur bei einem Steuersatz über 18 Mk. das Schriftstück verschlossen zu behändigen sei.

Alle anderen Gesetze kennen eine mehr oder minder weitgehende Veröffentlichung der Veranlagungsergebnisse. In Ru. § 33 erfolgt die Bekanntmachung der Steuerbeträge durch achttägige Auflegung der Steuerrolle. Jeder Pflichtige soll nur das Recht haben, den ihn betreffenden Eintrag anzusehen. Auf Verlangen soll ein schriftlicher Auszug zugefertigt werden. In Sch.-Li. § 27 wird das Kataster zu jedermanns Einsicht aufgelegt. In R. j. L. § 26 erfolgt sowohl Benachrichtigung des Pflichtigen als auch öffentliche Auslegung des Heberegisters während mindestens acht Tagen. Dieses Doppelverfahren nennt auch S.-M. Art. 54 sein eigen. In S.-A. § 34 dagegen erfolgt eine besondere Inkenntnissetzung nur bei denen, die deklariert haben oder doch zur Steuererklärung verpflichtet sind. O. Art. 21 kennt 14tägige Auflegung zur Einsichtnahme, die jedem in der Rolle Verzeichneten rücksichtlich der Begründung der Stufe nur für seine Veranlagung gestattet ist. Einen eigenen Modus besitzt S.-W. § 69. Den vorgeladenen Erschienenen wird sein steuerpflichtiges Gesamteinkommen, auf ihr Verlangen auch die in jeder einzelnen Abteilung erfolgte Einstellung und die davon in Abzug gebrachten Beträge durch Vorlesen bekannt gemacht. Die Eröffnung mittelst verschlossener Zuschrift bleibt den Gemeindevorständen vorbehalten. Das Ministerium ist jedoch berechtigt, diese letztere Art in einzelnen Orten vorzuschreiben. Obligatorisch ist die zweifache Bekanntmachung in Oe. § 217. Es hat dortselbst die Steuerbehörde erster Instanz dem Pflichtigen den Betrag der von ihm zu entrichtenden Steuer mittels eines Zahlungsauftrags bekanntzugeben. Daneben ist bei eben derselben Behörde ein Auszug aus den ausgefertigten Zahlungsaufträgen, der die Bezeichnung des Pflichtigen und des Steuerbetrags enthält, 14 Tage lang zur Einsicht der Pflichtigen dieses Bezirks aufzulegen.

Bezüglich dieser Maßregel stehen sich zwei Ansichten gegenüber. Während die einen sich einen besonderen Erfolg von der Oeffentlichkeit der Einschätzungsergebnisse nicht versprechen, erblicken andere geradezu in ihr einen Haupthebel der Einkommensteuer und stellen sie an Bedeutung der Progression und Deklaration gleich. Man meint, sie werde ein Ansporn zu richtiger Deklaration sein, da das Gerede

der Leute gefürchtet werde. Das Publikum weist auf offenbare Unrichtigkeiten hin; aber auch die Behörde selbst wird aus den Vergleichen der Veranlagungen auf manches aufmerksam werden. Der Einzelne hat ein Interesse daran, daß die andern richtig steuern; denn sonst resultiert eine Erhöhung der Steuer für den Gewissenhaften, die sich potenziert bei Gemeinde- und anderen Umlagen. Die Veröffentlichung ist einfacher als die Behändigung und deren Nachweis. Eine gewisse Oeffentlichkeit ist auch nicht zu vermeiden, namentlich da, wo die Gemeindeumlagen nach Maßgabe der direkten Steuern erhoben werden. Bei der Steuerhebung, -abholung, der Zufertigung des Zettels ergeben sich wohl oder übel Gelegenheiten, direkt oder indirekt das aufzudecken, was Geheimnis bleiben soll.[1])

Trotz alledem kann man dieser Einrichtung nicht günstig gegenüberstehen. Es wird eben dem Verfahren stets der Schein anhaften als verlange man Denuntiationen und in der That sind es auch zumeist Beweggründe niedriger Art, die zu Korrekturen Veranlassung geben. Die Oeffentlichkeit ist ja auch eine räumlich nicht sonderlich ausgedehnte. Innerhalb einer Gemeinde wird, wenn sie klein ist, nur dann eine Aenderung angestrebt werden, wenn die Unrichtigkeiten einzelne Personen betreffen. In solchem Fall ist dann der Verdacht einseitiger Begünstigung aus der Welt geschafft. Oder aber es erfolgt keine Beanstandung, da man sich vor der Anzeige scheut. Dann wird der bisher Ehrliche bei der nächsten Deklaration vergleichsweise sich ebenfalls niedriger einschätzen, um den Schaden wett zu machen. Wenn aber die Gemeinde groß ist, dann hat die Oeffentlichkeit für die Masse der Pflichtigen große Belästigung zur Folge, ist die Auslegung vielleicht nur ein Gegenstand der Neugierde. Man mag auch sagen, was man will: Eine Schädigung der geschäftlichen Verhältnisse liegt nahe. Ist das Einkommen ein kleines, so wird der Kredit nicht unberührt bleiben; ist es aber ein großes, so besteht Gefahr, daß eine Menge Konkurrenten sich aufthun. Gegenüber den möglichen Folgen dieser Preisgebung kann es dann nicht ins Gewicht fallen, wenn daneben auch eine Gesundung des Kredits herbeigeführt werden könnte, oder wenn gar behauptet wird, daß der Kredit nur auf dem Vermögen basiere. Ueberzeugend sind diese Einwände nicht. Man könnte ja auch geltend machen, daß es unwahrscheinlich ist, daß bei Oeffentlichkeit auf einmal eine höhere Steuererklärung einliefe,

[1]) F. A. 762. Wagner: Reform der direkten Steuern in Pr. im J. 1891. Schanz: Steuern der Schweiz I. S. 120. — Annalen 1880 S. 922. Burkart: Die bestehenden Einkommensteuern.

gewissermaßen ein Bekenntnis, daß bisher nicht richtig deklariert worden sei. Jedenfalls ergibt sich aus diesen Ausführungen, daß nicht blindes Vorurteil und Geheimnistuerei den Kampf gegen die Oeffentlichkeit führen, sondern praktische Erfahrungen und Wahrnehmung wohl erwogener Interessen gegen dieselbe sprechen.

§ 17. Rechtsmittelverfahren.

a) Berufung.

Ich schließe hier das Reklamationsverfahren an, das eine Stufe im Veranlagungsgeschäft ist und zur endgiltigen Steuerfestsetzung führt. Zu einem solchen Instanzenzug kommt es, wenn mit dem Entscheid der Kommission einer der beiden sich gegenüberstehenden Interessenten sich nicht zufrieden gibt. Es kann der Pflichtige Grund haben, sein Recht bei einer höheren Behörde zu suchen. Es kann aber auch sein, daß der Staat im Nachteil ist, die Steuer der Leistungsfähigkeit nicht entspricht. Darum ist das Rechtsmittel beiden Parteien gegeben, sowohl dem Vertreter des Fiskus, dem Vorsitzenden der Kommission als auch dem Veranlagten. Ein neues Verfahren tritt nun in der Regel für einzelne konkrete Fälle ein. Generelle Beanstandungen, wie sie früher geschildert wurden, gehören nicht hieher. Auch beschränkt sich das Rechtsmittel des Pflichtigen auf seine eigene Steueranlage.

α) Organe.

Nach rechtzeitiger Einlegung des Rechtsmittels kommt das Verfahren vor der höheren Instanz in Gang. Ausnahmsweise aber kann noch einmal die Veranlagungskommission in derselben Sache thätig werden. Offenkundige Fehler in der Berechnung, Verschreibungen werden von der Behörde ohne besonderes Verfahren berichtigt. Die erste Ausnahme betrifft die Reklamation der zu 3000 Mk. und darüber Veranlagten, in O. Art. 22 § 3 2, über die zunächst der Schätzungsausschuß selbst zu erkennen hat. Erst dann kommt es zur Entscheidung der Kammer. Dasselbe gilt für Berufungen seitens der Vorsitzenden. In Sa. § 56; A. § 45 entscheidet dieselbe Einschätzungskommission über die gegen ihre Einschätzung angebrachte Reklamation. Aehnlich wie O. verfährt auch He. Art. 27 2. Der mit Einkommen über 2600 Mk. Pflichtige, der sich beschwert fühlt, kann nämlich eine neue Beschlußfassung der Veranlagungskommission verlangen und durch schriftliche oder mündliche Verhandlungen, persönlich oder durch Vermittelung von Vertrauensmännern oder durch andere Beweismittel seine Ueber-

bürdung nachweisen. Gegen den nicht befriedigenden Entscheid der Kommission steht ihm dann immer noch das Recht der Berufung zu.

Wenn nun auch immerhin die Einschätzungskommission sich der größt möglichen Gründlichkeit befleißigen sollte, so können doch Irrtümer und Mißverständnisse vorkommen, deren Einsicht man sich nicht verschließen kann. Wenn man daher in solchen Fällen Gelegenheit zur Selbstkorrektur gibt, so spricht hiefür auch noch der weitere Umstand, daß die wirtschaftliche Lage des zu Verhandelnden nicht vor einem noch größeren Kreis von Personen geoffenbart wird. Allein in der Mehrzahl der Fälle wird dies zu umständlichem Verfahren und Weitläufigkeiten führen, ein Umstand, der He. veranlaßt hat und wohl mit Recht, diesen Modus als einen fakultativen zu erklären.

Bei eben diesen Staaten mit Ausnahme von O. ist eine eigenartige Einrichtung getroffen, nämlich das Institut der Vertrauensmänner. Es steht dem Reklamanten frei, seine Reklamation durch spezielle Darlegung seiner Erwerbs- und Vermögensverhältnisse vor einem Vertrauensausschuß der Einschätzungskommission zu begründen. In Sa. § 57 hat der Pflichtige zu diesem Zweck ein Mitglied der Kommission als Vertrauensmann zu wählen. Die Kommission wählt ein zweites Mitglied und beide ein Drittes als Obmann. In A. § 46 fällt der Obmann hinweg. Das übereinstimmende Urteil des Vertrauensausschusses bindet die Kommission. In He. Art. 27 kann sich der Pflichtige der Vermittlung der Vertrauensmänner lediglich bedienen, um der Kommission den Nachweis allzu großer Belastung zu liefern. Der offenkundige Vorteil dieser Institution ist der, daß der Reklamant nicht gezwungen ist, einer großen Kommission seine intimsten Verhältnisse offen zu legen.

Die Aufgabe ist nun eine möglichst prägnante Schilderung der Organe und ihrer Bezirke zu geben. Gemeinsam ist ihnen allen, daß es Kommissionen unter dem Vorsitz eines von der Regierung ernannten Beamten sind, denen Prüfung und Entscheid zusteht.

Die Verschiedenheit der Beteiligung des Laienelements gibt Anlaß zu folgenden Abstufungen.

Gar nicht beteiligt ist das Laientum in Ba. § 21 2; O. Art. 22 R. ä. L. § 39. Vielmehr ist die zweite Instanz ganz mit Staatsbeamten besetzt und führt in Ba. den Namen Steuerdirektion, in O. „Kammer"; in R. ä. L. tritt die Landesregierung in Thätigkeit.

Der schwächste Grad der Mitwirkung von Laien liegt dann vor, wenn die Mehrzahl der Kommissionsmitglieder von der Re-

gierung ernannt wird, von ihr also die Kommission beeinflußt werden kann. In A. § 48 besteht die Reklamationskommission aus einem vom Staatsministerium zu ernennenden Beamten als Vorsitzenden und aus sechs Mitgliedern, von denen drei vom Ministerium ernannt, drei vom Landtag auf die Dauer der Landtagsperiode gewählt werden. Die Berufungskommission So. § 47 besteht außer dem Vorsitzenden aus vier Mitgliedern, von denen zwei das Ministerium ernennt, worunter ein Richter sich befinden muß, zwei vom Landtag auf eine Finanzperiode gewählt werden. S.-Go. Art. 16 kennt zwei Rekurskommissionen. Diejenige für die Landgemeinden besteht aus fünf durch den Vorstand des Landratamts gewählten Schultheißen und vier Steuerpflichtigen, die aus den von den Gemeindeausschüssen gewählten Personen berufen werden. Die Kommission für die Stadtgemeinden zählt fünf von den Gemeindevertretungen gewählte Stadtverordnete und vier Steuerpflichtige, welche aus den von den Stadtverordneten gewählten Personen vom Vorsitzenden der Rekurskommission berufen werden. In Oe. § 182 wird die Hälfte der Mitglieder der Berufungskommission von den Landtagen aus den Pflichtigen gewählt, die andere Hälfte vom Finanzminister ernannt.

Eine weitergehende Anerkennung der Selbstverwaltung liegt dann vor, wenn das Ernennungsrecht der Regierung beschränkt ist auf die von den Selbstverwaltungsorganen vorgeschlagenen Personen. In S.-M. Art. 57 besteht die auf drei Jahre zu wählende Berufungskommission aus neun Steuerpflichtigen, die alljährlich aus der Zahl der Vorgeschlagenen gewählt werden. In S.-Go. Ges. 58 § 4 werden die Rekurse vor einer Kommission von vier aus der Zahl der von den Gemeindevorständen und -ausschüssen vorgeschlagenen Steuerpflichtigen verhandelt. Die Berufungskommission Ru. § 36 zählt sechs aus der Zahl von den Bezirkskommissionen vorgeschlagenen Personen alljährlich zu wählende Mitglieder.

Die geringste Bevormundung ist da vertreten, wo eine Minderheit von ernannten Personen zur Mitwirkung berufen ist. In Pr. § 41 muß die Zahl der von der Regierung ernannten Personen einschließlich des Vorsitzenden zurückbleiben hinter den vom Provinzialausschuß aus den Einwohnern des Regierungsbezirkes gewählten Mitgliedern. Für jeden Regierungsbezirk besteht eine Berufungskommission. In Brau. § 40 besteht dieselbe außer dem Vorsitzenden aus elf Mitgliedern, von denen drei vom Ministerium ernannt, acht von der Landesversammlung gewählt werden. In Li.-De. § 38 zählt sie acht Mitglieder, von denen sechs durch den

Landtag gewählt, zwei durch die Regierung auf sechs Jahre ernannt werden. Die Bezirkskommission S.-A. § 36, die für jeden Steueramtsbezirk gebildet wird, besteht aus einer Anzahl zu wählender städtischer und ländlicher Mitglieder. S.-W. § 71 Berufungskommission setzt sich außer dem Vorsitzenden zusammen aus vier vom Bezirksausschuß aus den steuerpflichtigen Bewohnern des Verwaltungsbezirks auf die Dauer einer Finanzperiode gewählten Mitgliedern. Bei der Reklamationskommission Sa. § 60 werden von sechs Mitgliedern vier vom Kreisausschuß, zwei vom Finanzministerium auf zwei Jahre gewählt. In He. Art. 50 gehen die Berufungen der Pflichtigen erste Abtheilung an die Einschätzungskommissionen der Pflichtigen zweite Abteilung. Deren Berufung Art. 28 geht an die Landeskommission, die aus neun von den Provinzialausschüssen der Provinzen aus den Mitgliedern der Veranlagungskommissionen der betreffenden Provinz erwählten Mitgliedern besteht. In R. j. L. § 28 entscheidet der Bezirksausschuß über Einsprüche. Es kann ein Regierungskommissar mit beratender Stimme hiezu entsandt werden. In Sch.-Li. § 29 besteht die Reklamationskommission außer dem Vorsitzenden aus sechs vom Landtag auf drei Jahre gewählten Mitgliedern, von denen stets die Hälfte aus den Steuerpflichtigen mit über 3000 Mk. Einkommen zu entnehmen sind. Hieher zählen auch die Hansestädte, deren Reklamationsausschüsse aus einem Mitglied des Senats, einem bürgerschaftlichen Mitglied und einem Schätzungsbürger besteht. So Bre. Ges. 25 X. 74 § 6; Lü. Ha. § 12.

β) Befugnisse.

An eine höhere Instanz werden regelmäßig höhere Ansprüche gestellt. Damit sie diesen Anforderungen gerecht werden kann, muß sie mit mehr Rechten und Befugnissen ausgestattet werden, um Thatsächliches zu ermitteln. Gegenstand ihrer Entscheidung ist sowohl die Beschwerde gegen die Höhe der Veranlagung: die Berufung, als auch die Beschwerde gegen das Verfahren. Der Gang des Prozesses bis zur eigentlichen Nachprüfung ist im großen Ganzen der, daß die Berufungen des Pflichtigen innerhalb einer Präklusivfrist beim Vorsitzenden der Veranlagungskommission, die des Vorsitzenden der Veranlagungskommission bei dem Vorsitzenden der Berufungskommission einzulegen sind. In einzelnen gibt es mannigfaltige, aber bedeutungslose Abweichungen.

Außer den Hilfsmitteln, die der Veranlagungskommission und deren Vorsitzenden zustehen, werden der Berufungskommission und deren Vorsitzenden weitergehende Befugnisse eingeräumt. Es können,

wenn schon die auf die eingelegte Berufung abgegebenen Erklärungen der Gegenpartei keine Aufklärung geben, mündliche oder schriftliche Auskünfte über bestimmte Fragen verlangt werden. Weiter kann auch die Vorlegung von Geschäftsbüchern und Urkunden gefordert werden, bei des zumeist unter der Verwarung, daß im Falle der Weigerung angenommen werden müsse, daß der Pflichtige nicht im Stande sei, die Berufung zu begründen. So in A. § 50 2; Sch.-Li. § 30; R. j. L. § 28 3; Sa § 62 2; S.-W. § 73; S.-A. § 38 2; S.-Go. § 19. Bezüglich der Urkundenvorlage trifft dies zu in O. Art. 22, R. ä. L. § 42, He. Art. 31. Die Strafe der Zurückweisung für den Fall der Nichterfüllung tritt nicht ein in Schw.-So. § 49; Lü. § 17 5; Ha. § 12; Bre. § 9; Schw.-Ru. § 37; S.-M. Art. 60. Als nächste Steigerung der Hilfsmittel erscheint die Vernehmung von Zeugen und Sachverständigen und diese nie primär als eidliche, sondern die Klausel geht stets dahin, daß nötigenfalls eidliche Bekräftigung verlangt werden kann, sei es nun, daß die Beeidigung selbst vor der (zuständigen) Verwaltungsbehörde oder dem zuständigen Amtsgericht erfolgt. Dieses dekretieren Schw.-So., A., Pr. § 43, R. ä. L., Sch.-Li., R. j. L., He., Sa, S.-W., S.-A., S.-Go., S.-M.

Als äußerstes Mittel, die Wahrheit zu ergründen, erübrigt nur noch die eidliche Bekräftigung der eigenen Angaben des Pflichtigen. Die allgemeine Regel ist die, daß nur im Notfall, in Ermangelung anderer Behelfe zur Versicherung an Eidesstatt aufgefordert werden kann. Es ist der Eid dann wörtlich vorzuschreiben und dem Pflichtigen mitzuteilen, daß er nach bestimmter Frist diesen Eid zu leisten habe, widrigenfalls Zurückweisung erfolgen werde. So A., Sch.-Li., R. j. L., He., Sa., Schw.-Ru., S.-Go., S.-M. In Schw.-So. ist lediglich genaue Normierung der Eidesformel vorgesehen. In Lü., Ha., Bre. kann die Eidesleistung nur durch Beschluß der Behörde nachgelassen werden. In O. ist genaue Formulierung nicht vorgesehen, wohl aber ist bei Nichteinhaltung der Frist Zurückweisung angedroht. R. ä. L. und S.-M. sind am diffizilsten und erklären eine eidliche Versicherung als zulässig nur bei denjenigen Angaben, hinsichtlich deren dem Steuerpflichtigen nach Lage der Sache klare Wissenschaft beiwohnen muß. R. ä. L. ist dabei auch der einzige Staat, der die Eidesabnahme unter dieser Bedingung nicht mehr in das Belieben der Kommission stellt. In Schw.-So. und Ru. wird ausdrücklich dem Reklamanten gleichgestellt der gesetzliche Vertreter. In Oe. sind weitere Befugnisse als wie sie die Veranlagungskommission bereits hat, nicht

gegeben. Es ist hier der Eid so wenig für gut befunden worden wie in Pr., Brau., Li.-De.

Und in der That sind der Bedenken gar manche vorzubringen. Während auf die Beeidigung dritter Personen, soweit das Gesetz sie kennt, die Partei ein Recht hat, ist die Auflegung der persönlichen Eidesleistung ganz in die Disposition der Berufungskommission gelegt. Sie ist mit der einzigen erwähnten Ausnahme berechtigt dazu und hat sich von pflichtmäßigem Ermessen leiten zu lassen. Gegen die Anwendung des Eides wird in erster Linie geltend gemacht, daß es eine große augenfällige Gefahr in sich berge, in Steuersachen Eide schwören zu lassen, indem man hiemit nur wieder eine neue Quelle von Meineiden [1]) schaffe. Und in der That ist zu befürchten, daß die Zahl der Eide die noch dazu nicht selten dem Pflichtigen wider seinen Willen aufgezwungen werden, eine erhebliche Höhe erreichen wird. Aber es ist auch schon eine nicht geringe Fährlichkeit, jeden Pflichtigen auf seinen Antrag hin zum Eide zuzulassen. Für einen minder Gewissenhaften ist der Eid verführerisch. Schwört er, so werden ohne weiteres seine Angaben als richtig angesehen. Zu Gunsten des Eides dagegen spricht, daß in den Fällen in denen das Gesetz sich mit der Angabe von Schätzungsmerkmalen begnügt, er das einzige Mittel ist, die Wahrheit festzustellen. Hier beruht auch der Eid auf freiem Willen. Im übrigen aber muß bei der Würdigung dieser Frage eine Zweiteilung vorgenommen und zugesehen werden, welche Stellungnahme die richtige ist bei der Deklaration und bei der Einschätzung Beim Einschätzungsverfahren durch Dritte ist der Eid als unlogisch zu verwerfen; denn die Einschätzung beruht hauptsächlich auf der Erwägung, daß der Pflichtige sein Einkommen selbst festzustellen nicht in der Lage sei. Während man hier der Qualität des Pflichtigen ganz geneigt entgegenkommt, verlangt man in der Berufungsinstanz, die ja auch durch den Fiskus angegangen werden kann, auf einmal die Fähigkeit, das Einkommen genau feststellen zu können und zu beschwören, nichts anderes als eine Selbstfassion, wie sie schärfer nicht gedacht werden kann. Anders ist der Eid zu beurteilen bei der Deklaration, mit der an und für sich schon eine ziffermäßig ganz genaue Angabe verlangt wird, über die der Deklarant sich unter allen Umständen klar sein muß. Stehen nun zum Beweise der Wahrheit andere Mittel nicht zur Verfügung, so kann man der Auflegung des Eides zustimmen, wenn anders der Pflichtige eigenes Wissen über das zu Beeidigende besitzt. Auf

[1]) R.-G. Bd. VI. 196. Urteil v. 17. IV. 82

Grund des Beweisresultates ergeht neuer Entscheid. Entweder es wird der Berufung stattgegeben oder sie wird als unbegründet zurückgewiesen. Eine reformantio in peius kennt nur Oe. § 222.

Geht umgekehrt die Berufung vom Vertreter der fiskalischen Interessen aus, so obliegt diesem die Beweisführung.

b) Beschwerde.

Entsprechend dem sonstigen regelrechten Gang des Rechtsmittelsverfahrens ist weiter eine Beschwerde gegeben, die hinwiederum von beiden Parteien, dem Steuerpflichtigen wie dem Vorsitzenden der Berufungskommission eingelegt werden kann. So ist gewissermaßen die Revision des Zivilrechts. Ihren Gegenstand bildet die Rechtsanwendung und die Verfahrensordnung. Die thatsächlichen Feststellungen unterliegen keiner Nachprüfung mehr.

Eine Ausnahme könnte erblickt werden in den Bestimmungen von Bre. Ges. 25. X. 74, § 6 3; Ha. § 12, die eine weitere Berufung an das Plenum der Steuerdeputation kennen. Aehnlich auch in He. die Berufung der Pflichtigen ersten Abteilung, die weiter geleitet werden kann an den Landesausschuß. Allein diese Verhandlungen sind noch als Fortsetzung des Berufungsverfahrens anzusehen.

Eine thatsächliche Ausnahme aber liegt vor in S.-A., S.-Co., Schw.-Ru., R. ä. L., Sch.-Li., Li.-De. Es wird daselbst eine Anfechtung der in zweiter Instanz getroffenen Entscheidung nicht zugelassen.

Alle anderen Gesetze kennen eine dritte Instanz, die in mehreren Hinsichten zuweilen nur beschränkt zulässig ist.

Es interessiert auch hier wieder die Zusammensetzung der Behörden. Die Beschwerde geht an das Oberverwaltungsgericht in Pr. § 44; an den Verwaltungsgerichtshof in Ba. Art. 21, Brau. § 43; Oe. § 225; in Ba. mit Beschränkung dieses Rechtsmittels auf den Pflichtigen. In He. Art. 32 ist das oberste Verwaltungsgericht dritter Instanz.

Eine Verwaltungsinstanz dagegen bildet den Abschluß in He. Art. 47. Bei Beschwerden wegen unrichtiger Steuerberechnung ist das Finanzministerium zuständig. Desgleichen Sa § 64, 65; S.-W. § 75; S.-M. Art. 62; R. j. L. § 22; Schw.-So. § 51; A. § 52. In Li.-De. § 42 ist der Gegenstand der Beschwerde gesetzwidrige Heranziehung zur Steuer oder das Verfahren der Berufungskommission oder des Vorsitzenden derselben. In S.-Go. § 20 hat über Beschwerden gegen das formelle Verfahren in erster Instanz die herzogliche Landesregierung, in zweiter Instanz das Staats-

ministerium zu entscheiden. Eigenartig O. Art. 22 § 6, wo im Fall die Kammer gegen das Gutachten des Ausschusses zum Nachteil des Reklamanten, bez. Berufenen entschieden hat, gegen deren Entscheidung eine Reklamation an das Staatsministerium zulässig ist.

Vom Geschäftsgang ist, soweit über ihn Bestimmungen getroffen sind, das wichtigste das, daß dem jeweiligen Gegner zur Erklärung Gelegenheit und Zeit gegeben wird. Auch mündliches Verhandeln des Pflichtigen soll ausnahmsweise gewährt werden. Das Verfahren selbst ist nicht öffentlich. Die Entscheidung geht dann auf Abweisung oder Stattgebung der Beschwerde. In letzterem Fall ist die Verhandlung von der Berufungskommission durchzuführen Brau. § 46. In Pr. § 47 kann das Oberverwaltungsgericht auch selbst die Steuerfestsetzung berichtigen. Bezüglich der sonstigen Verfahrensgrundsätze wird auf Landgesetze verwiesen.

Durch Einrichtung einer dritten Instanz ist die äußerste Rechtssicherheit gegen eine vermeintlich unrichtige Veranlagung gegeben und diese Rechtssicherheit wird in den Augen der Laien sicherlich noch mehr gefestigt erscheinen, wenn ein unabhängiger Gerichtshof ein inappellables Urteil fällt. Das Ministerium als Verwaltungsorgan ist wenig geeignet, dem Pflichtigen als ganz einwandfrei zu gelten; denn in ihm sind gewissermaßen zwei Seelen vereinigt. Das Ministerium ist der oberste Steuerfiskal und vertritt die Interessen des Staates. Wie leicht können aber diese mit dem Rechte des Einzelnen in Konflikt kommen Man wird, auch wenn diese Erwägung nur zu einem Minimum zutreffend ist, die letzte Stufe des Verfahrens im Interesse der Vermeidung auch nur des Scheines von Unparteilichkeit besser einem Gerichtshof anvertrauen.

Es ist im Wesen des Instanzenverfahrens begründet, daß dieses Gericht sich nur mit der Rechtsfrage zu beschäftigen hat; denn für eine genauere Feststellung der thatsächlichen Verhältnisse stehen ihm ja keine neuen Hilfsmittel zu Gebote. Insbesondere ist auch kein Anlaß vorhanden, Steuersachen, deren baldige Erledigung gefordert werden muß, noch diffiziler zu behandeln als eine andere bürgerliche Rechtssache. Das eine Gericht als oberste Instanz bietet Gewähr für die Einheitlichkeit der den Entscheidungen zu Grunde gelegten Rechtsprinzipien. Diesen Grundsätzen wird dann nach unten hin auch Geltung verschafft, wenn die Sache zur erneuten Verhandlung zurückverwiesen wird, die zweite Instanz an die Auslegung und Anwendung der gesetzlichen Vorschriften durch das Gericht gebunden ist.

Die formale Handhabung des Rechtsmittelsverfahrens ist in den Grundzügen niedergelegt. Die Lücken werden durch Instruk-

tionen und Verordnungen ausgefüllt. Alsdann noch bleibende Zweifel muß die Rechtsprechung lösen. Darin ist eine Hauptaufgabe der obersten Instanzengerichte zu erblicken.

§ 18. Veränderungen im Steuerjahr.

Der Normalfall der Veranlagung, wie er den vorausgehenden Schilderungen zu Grunde liegt, ist der, daß eine im Lande befindliche Person als Einkommenbezügerin zur Steuer herangezogen wird und zwar regelmäßig für ein Jahr, das sog. Steuerjahr. Nun aber ereignet sich in einem Jahr eine Unsumme von Vorgängen, die in persönlicher und sachlicher Beziehung bedeutende Veränderungen herbeiführen. Das wirtschaftliche Leben bringt Unbeständigkeit mit sich. Es ist ein stetes Kommen und Gehen, ein Wachsen und Schwinden. Die Steuerpflicht wird begründet und erlischt wieder. Den Steuerzugängen stehen gegenüber die Abgänge. Ihnen liegen zumeist persönliche Momente zu Grunde, als Zuzug aus dem Ausland, überhaupt Wohnsitzveränderung, Ausscheiden aus dem Haushalt, Ableben und anderes. Objektiver Natur sind die Steuermehrungen und -Minderungen, die ihren Grund haben in der Veränderung bereits bestehender Einkommensgrößen nach oben oder nach unten.

Trotz allen Strebens nach beständigem Bezug bleibt eben das Einkommen etwas Unbeständiges, Fluktuierendes und nur unter Zuhilfenahme der Präsumption, daß das Einkommen eine permanente Größe sei, wird der Satz gerechtfertigt sein, daß Veränderungen des laufenden Jahres keine Veränderung der Veranlagung, keine Modifizierung der Steuererhebung begründen. Der thatsächliche Effekt aber wäre der, daß Einkommen, das nicht existiert, besteuert würde wie andererseits Einkommen trotz Existenz steuerlich nicht getroffen würde. Sicher ist, daß der Idealpunkt nicht erreicht werden kann, weil die Veranlagung für einen größeren Zeitraum vorgenommen werden muß, ganz abgesehen davon, daß steuertechnische Schwierigkeiten unzählige Hemmnisse bereiten würden.

Die prinzipielle Beurteilung muß übrigens verschieden lauten je nach der Frage, welches Einkommen die Grundlage der Besteuerung bildet. Das Einkommen der Pflichtigen im Steuerjahr ist das thatsächliche Steuerobjekt, aus dem auch die Leistung erfolgt. Nach der Praxis gehören hieher nur die feststehenden Einnahmen. Bei Anwendung des letztvergangenen Jahres kommt die Wirksamkeit der thatsächlichen Verhältnisse am schnellsten zur Geltung. Die Veränderung kommt jeweils im nächsten Jahr zum Ausdruck. Eine Berichtigung im Laufe des Jahres wäre zwecklos

und würde unnütze Mühe verursachen. Härten können allerdings einzelne Fälle aufweisen, die dann Gegenstand besonderer Verhandlung sind. Das Verfahren böte auch den Vorteil, die Einkommensbewegung richtig beurteilen zu können. Allein wir wissen, daß weder Bemessung nach dem Vorjahr, noch nach dem laufenden Jahr, noch nach dreijährigem Durchschnitt in seiner Reinheit durchgeführt, vielmehr eine Vermischung des einem mit dem andern gebräuchlich ist.

Die Praxis hat als allgemeinen Grundsatz accceptiert, daß Einkommensmehrungen oder -minderungen ebenso wenig wie erstmaliger Erwerb oder gänzlicher Verlust des Einkommens innerhalb des Steuerjahres eine Veränderung der Veranlagung begründen können.

Davon sind aber Ausnahmen zugelassen. Eine Ergänzung der Steuerrollen tritt ein auf Grund von Zugängen, die sich durch Zuzug aus anderen Staaten, durch Austritt aus einer besteuerten Haushaltung vollziehen, oder in Folge von Abgängen, wenn die Gründe der Steuerpflicht zessieren. Eine solche Veränderung ist zu berücksichtigen von dem auf ein solches Moment folgenden Monat ab. In dieser Weise verfährt Pr. § 59 2; Brau. § 57 2; Schw.-Ru. § 34, 43; Sch.-Li. § 32, 33; S.-W. § 79 1; Li.-De. § 51; Ba. Art. 8; S.-A. § 44; Lü. § 11; S.-M. Art. 63 1; He. Art. 8, 9 5. Die Abgangsstellung ist hiebei beschränkt auf Wegzug. Oe. § 227, 229 kennt eine Nachtragsveranlagung nur bei Zuzug und Wegzug. S.-Go. § 26 2 läßt vom Zeitpunkt des Erlöschens an die ganze veranlagte Steuer in Abgang bringen. Noch pünktlicher ist die Reaktion in Bre. § 6. Ist ein Steuerpflichtiger erst während des der Steuerausschreibung vorhergegangenen Kalenderjahre in die Steuerpflicht eingetreten, so wird das Einkommen, welches er in dem betreffenden Teil des Jahres gehabt hat, zu Grunde gelegt und danach und nachdem Verhältnis der Zeit das steuerpflichtige Jahreseinkommen berechnet. Wer aber erst im Laufe des Jahres der Steuerausschreibung steuerpflichtig wird, hat für den bezüglichen Teil des Jahres die Steuern nach Maßgabe seiner laufenden Einnahmen zu entrichten. Ebenso Ha. § 5 2 3. In Sa. § 10; R. j. L. § 29 gilt der nächste Hebetermin als Zeitpunkt möglicher Berücksichtigung, R. ä. l.. § 45 mit Beschränkung auf Abgänge. Sa. Ausf. V. § 5 sieht für die Regel $^1/_2$jährige Termine vor, A. § 8, 9 $^1/_4$jähriger Termin. Ebenso Schw.-So. § 57 mit Ausnahme des Falles, da der Pflichtige schon zuvor an seinem früheren Wohnsitz von der Steuerzahlung befreit ist, wo alsdann mit Beginn des nächsten Monats ein Zuschreiben statt-

findet. O. Art. 24 läßt bei Eintritt der Steuerpflicht bezw. des Steuerbefreiungsgrundes im Lauf der zweiten Hälfte des Steuerjahrs eine Wirkung für das laufende Steuerjahr nicht eintreten.

Von den Details ist hervorzuheben die Folge einer Heirat. Regel ist, daß die beiden Teile für das betreffende Jahr getrennt ihre Steuer entrichten. R. j. L. § 29 7 verlangt dagegen in solchem Fall Erhöhung des Steuersatzes des Mannes, wenn und soweit das Einkommen desselben in Folge der Verheiratung sich nachweisbar erhöht hat.

Mehr Bedeutung messen die Gesetze dem Erlöschen der Steuerpflicht durch Todesfall zu. Es knüpft sich daran entweder eine liegende Erbschaft oder sofortige Erbesantretung. Je nachdem sind zuweilen Unterscheidungen angenommen worden. In Bezug auf beide kann angebrachtermaßen darauf rekurriert werden, daß nicht die Erbschaft an sich als Einkommensmehrung oder selbstständiges Einkommen auftritt, sondern nur insoweit in Betracht kommt, als die Erbschaftserträgnisse das Einkommen mehren oder erst bilden. Pr. § 57 läßt vom nächsten Monat an den Anfall steuerlich wirksam werden. Ebenso Brau. § 55, 57 3; Li.-De. § 49, die daneben auch die Besteuerung einer ruhenden Erbschaft kennen. Häufig wird die Alternative gestellt zwischen einer Neuveranlagung der Erben oder der gemeinsamen Fortentrichtung der Steuer des Verstorbenen für den Rest des Steuerjahres. So R. j. L. § 29 5; S.-W. § 77 B 2; Schw.-Ru. § 43 2; S.-M. Art. 63 2; S.-A. § 42 2.

In S.-Go. § 26 5; S.-Co. § 26 3 ist in Erbfällen oder bei Vermögensabtretungen unter Lebenden die veranlagte Steuer von den Erben bzw. Empfängern, bis zum Schluß des Rechnungsjahres unverändert fortzuzahlen. Ebenso He. Art. 9 2; Oe. § 229 3; A. Nov. 90, Art. 2; O. Art. 24 § 3 modifiziert dies etwas: „Bis zum Beginn des auf die Auseinandersetzung der Erben folgenden Halbjahres ist die Steuer unverändert fortzuzahlen. Bis zum Schluß des Steuerjahres zahlt jeder Erbe den seiner Erbportion entsprechenden Teil dieses Steuerbetrags." Endlich noch Schw.-So. § 55 1, das die Erben zur Steuerfortzahlung bis zum Ablauf des Vierteljahres verpflichtet, innerhalb welches der Erbantritt vollendet ist. In Ba. Art. 9 2 tritt eine Erhöhung der Steuer vom nächsten Monat an ein, wenn die Vermehrung des Einkommens 25 % beträgt, sie in vollem Umfang und in nachhaltiger Weise andauert, was bei Erbschaftserwerb gewiß anzunehmen sein dürfte.

Diese Veränderungen des Einkommens, wie sie bisher geschildert wurden, bedingen auch eine außerordentliche Veranlagung.

Die primäre Entscheidung ist in der Regel dem Vorsitzenden der Veranlagungskommission, bezw. der Steuerbehörde anvertraut; dem Pflichtigen steht natürlich Berufung und Beschwerde gegen diesen Entscheid zu. Ein nachträgliches Verfahren der Kommissionen selbst bei Zugangstellungen und Steuererhöhungen erfolgt halbjährig in Pr. § 60 4; Li.-De. § 52. Man wird sich mit dieser Regelung einverstanden erklären müssen, schon aus praktischen Gründen; denn es würde einen unverhältnismäßigen Aufwand an Zeit, Geld und Mühe verursachen, wollte man bei jedem Zugang, bei jedem Erbfall den immerhin schwerfälligen Apparat einer Kommission in Bewegung setzen.

Was speziell die Vermehrung des Einkommens durch Erbschaftserwerb betrifft, so wird sie mit Recht in Berücksichtigung gezogen. Es muß für den Ausfall der Steuer des bisher Pflichtigen bei den Erben Ersatz gesucht werden, je eher, desto besser, wie dies ja in Anbetracht der Wirkungen der Progression auch den Anforderungen der Gerechtigkeit entspricht. In Zukunft wird sich die Sache so gestalten, daß man an Stelle gesonderter Veranlagung die Fortentrichtung der bisherigen Steuersumme auf Erbieten gestattet; denn eine liegende Erbschaft existiert als Rechtssubjekt nicht mehr. Eine Schwierigkeit kann sich ergeben dadurch, daß der Erbschaftsantritt Verzögerung erleidet; denn die Steuer kann nicht eher gefordert werden, als bis die Erbschaft angenommen ist. Bedenken erzeugt auch der Fall, daß einer von mehreren Erben nicht antritt. Man könnte da der Meinung sein, daß diejenigen, die ihre Annahme erklärt haben, zur Zahlung nicht herangezogen werden könnten, weil der Erbschaftsantritt nicht vollendet ist. Dem gegenüber ist aber daran festzuhalten, daß für jeden Erben der Anfall ex tunc mit der Erklärung vollendet wird und er den auf seinen Erbteil kommenden Steuerbetrag entrichten muß und zwar pro ratione temporis. Die Praxis aber wird sich vermutlich mit solchen Erwägungen nicht abgeben und den nächsten Ausweg wählen, sich an die Nachlaßpflege halten.

Der Erbgang gibt Veranlassung ein Kapital anzuschlagen, das wegen seiner Wichtigkeit mehr Beachtung verdiente als ihm bis jetzt zu teil wurde. Er gibt ein sehr bedeutsames Material an die Hand, die Deklarationen zu prüfen, Einschätzungsunterlagen zu beschaffen. Praktisch kann das nun auf zweifachem Weg geschehen. Man bedient sich etwa der Erbschaftssteuer, die aber Ersprießliches nur dann leisten kann, wenn sie möglichst ausgedehnt ist. Das andere Hilfsmittel bietet sich in der allgemeinen Inventarisation [1])

[1]) Schanz: Steuern der Schweiz. I. S. 121.

der Nachlässe. Diese wirkt repressiv, indem die hinterzogene Steuer vom Erben wieder eingebracht wird. Sie hat aber auch Präventivcharakter, indem sie eine richtige Deklaration herbeiführt, andererseits die Vermögens- und Einkommenverhältnisse der Erben klar legt und deren richtige Erfassung vermittelt. Als Ausnahmefall findet sie jetzt statt bei Vormundschaft und Pflegschaft. Es muß aber eine Verallgemeinerung dieser Institution schon wegen der Rechtsgleichheit gefordert werden.

Die Inventarisation ist insofern in den Dienst des Steuerwesens schon jetzt gestellt, als die Nachlaß- und Teilungsbehörden zur Auskunftserteilung verpflichtet sind. Ein direkter stimulus, die Erbfälle als Kontrolmittel zu verwerten, findet sich nur in R. j. L. § 29 4: „Stirbt ein steuerpflichtiger erster Abteilung, so ist von der Bezirkssteuereinnahme zu prüfen, zu welchen Steuerzugängen der Anfall der Erbschaft an bisher nicht veranlagte Personen Anlaß gibt, und wegen dieser Zugangsstellung das Erforderliche wahrzunehmen. Bei dem Tod eines Pflichtigen zweiter Abteilung sind außerdem diejenigen Personen, die von der ersten in die zweite Abteilung übergehen oder in eine höhere Stufe der zweiten Abteilung aufrücken, neu einzuschätzen." Es besteht kein Zweifel, daß dieses Verfahren auch anderwärts praktisch geübt wird. Indes bedarf dieses Gebiet noch sehr der Weiterentwickelung.

Weniger feinfühlig zeigt sich der Gesetzgeber bei sonstiger Vermehrung des Einkommens. Es fehlen ihm ja auch die Anhaltspunkte zu einer wirksamen Nachprüfung, so daß er unbedenklich ein solches Vorkommnis zu Gunsten des Pflichtigen ignorieren kann. Die einzige Ausnahme hievon bildet Ba. Art. 9 2, das bei Erhöhung des Steueranschlags um mehr als 25 % von Anfang des Monats an, seit welchem, nach dem Stand der Einkommensverhältnisse am ersten des Monats bemessen, die Erhöhung des Einkommens in vollem Umfang und in nachhaltiger Weise andauert. Ein Uebelstand hiebei ist der, daß Einkommensveränderungen, welche in der Zeit zwischen dem Normaltag, dem ersten April und der erst später stattfindenden Fassion eingetreten sind, nicht berücksichtigt werden dürfen. Diese Bestimmung stellt sich dar als ein Korrelat zu der allseits zugestandenen Minderung der Steuer bei Einkommensverlust von bestimmter Höhe. Allein praktische Gründe lassen auf diese Maßregel verzichten.

Eine Ermäßigung der Steuer wird auf Antrag gewährt, sobald das Einkommen eines Pflichtigen um einen bestimmten Teil vermindert worden ist. Die Mehrzahl der Staaten setzt diese Quote auf ein Viertel fest. R. j. L. § 29 2 verlangt Minderung

des Gesamteinkommens um den dritten Teil. Ebenso Oe. § 232 2. In O. Art. 24 § 5 kann ausnahmsweise für das zweite Halbjahr eine Ermäßigung dann eintreten, wenn im Laufe des ersten Halbjahres das Einkommen sich so verschlechtert hat, daß es um wenigstens drei Stufen, in den neun untersten Steuerstufen aber um wenigstens zwei Stufen niedriger veranlagt werden müßte. A. § 9 4 ermächtigt die Finanzdirektion, bei besonderen Härten veranlagte Steuern zu ermäßigen oder gänzlich in Abzug zu bringen. He. Art. 9 1 verweist den Pflichtigen auf den Weg der Berufung. Sch.-L. § 32 bestimmt, daß bei einer Verringerung des Einkommens, die eine niedrigere Steuerstufe begründen würde, eine verhältnismäßige Ermäßigung gefordert werden kann. R. ä. L. § 45 gewährt dieselbe nur bei Wegfall einer Einkommensquelle. Wieder andere Gesetze, wie Sa., S.-W., Ha, Bre., S.-Go., S.-Co. berücksichtigen die Veränderung der Leistungsfähigkeit gar nicht.

Bezüglich der Zeitpunkte, von denen an eine Reduktion verlangt werden kann, sowie bezüglich der Veranlagungsorgane mag ein Hinweis auf das oben bemerkte genügen.

Ein weiteres Ereignis, das zu außerordentlicher Veranlagung führt, ist das Aufkommen irrtümlicher Uebergehungen und Unterschätzungen, bei welchen den Pflichtigen keine Schuld trifft. Es wird von dem Pflichtigen, bezw. seinen Erben für die rückwärts liegenden drei vollen Steuerjahre eine der stattgehabten Steuerverkürzung entsprechende Nachsteuer erhoben. So Pr. § 80; Li.-De. § 65. Aehnlich jedoch mit anderen Verjährungsbestimmungen Sch.-Li. § 35; He. Art. 85; A. § 59; R. j. L. § 34; Oe. § 284; Brau. § 74; Sa. § 77; R. ä. L. § 48; S.-W. § 80.

Der letzte Fall betrifft die Nachsteuer bei vorliegender Steuerhinterziehung. Dieselbe kann nur im Zusammenhang mit dem Strafverfahren entschieden werden, ist daher der Mitwirkung von Laien gänzlich entzogen.

§ 19. Strafen.

Die Strafandrohung, welche die notwendige Konsequenz des Deklarationsprinzips ist, wirkt präventiv, indem sie den menschlichen Egoismus interessiert an der Thatsache der Normerfüllung. Wäre der Idealzustand erreicht, so wäre diese Funktion die einzige. Nun ist es aber bekannt, daß ihr Repressivcharakter erheblich überwiegt. So wird es ja auch wohl bleiben, wenn nicht ganz energische Verschärfungen des Strafsystems zur Einführung gelangen. Die Defraudation ist die verhältnismäßig einfachste Art, sich zu bereichern;

man wird ihr selten auf die Spur kommen. Unter diesen Umständen ist es daher äußerst fraglich, ob es hinreicht, lediglich mit materiellen Nachteilen zu reagieren, wie dies noch heute durchweg der Fall ist.

Die Steuervergehen sind Rechtsverletzungen, die sich gegen die Staatsverwaltung richten; denn das Finanzwesen, das so geschädigt ist, bildet einen Teil der Staatseinrichtungen. Alle hierauf bezüglichen Normen bezwecken, das Steuersubjekt, das Steuerobjekt, das Steuermaß festzustellen. Die Verpflichtung des beitragsschuldigen Unterthanen stellt sich dar als ein Thun. Diese Verbindlichkeit kann verletzt werden durch ein nicht Können und ein nicht Wollen. Nur das letztere, nur der gefährliche Angriff auf die finanzielle Rechtsordnung muß bestraft werden. Gefährlich ist aber lediglich jenes Finanzunrecht, das die Hinterziehung oder Gefährdung der Steuer im Gefolge hat.[1]) Die Praxis zeigt bezüglich dieser Materie keine besonderen Abweichungen.

Der objektive Thatbestand des Steuervergehens im allgemeinen besteht in einer unrichtigen, den thatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechenden Angabe des Pflichtigen über sein Einkommen, mitunter auch über sein steuerfreies Einkommen. So lautet die Norm in Bre. § 11; Lü. § 19; Ha. § 16. Sie ist aber zu allgemein gehalten, als daß in dem Pflichtigen bestimmte Vorstellungen erweckt und ihm deutlich vor Augen gerückt würden. Darum scheint es zweckmäßiger, der Steuerperson durch Detailbestimmungen Vorhalt zu machen. Die unrichtige Angabe wird bestraft, wenn sie in der Steuererklärung erfolgt, sei es nun, daß sie unrichtig oder unvollständig ist oder gar die Verschweigung steuerpflichtigen Einkommens enthält. So Pr. § 66; He. Art. 39 nur bei Pflichtigen erster Abteilung. Ba. Art. 26; Sa. § 68; Brau. § 66; O. Art. 25 § 1 Nov. dazu S.-M. Art. 37; S.-A. § 50; S.-Go. Nov. 94 § 6; S.-Co. § 22; A. Nov. 90 Art. XVI.; Li.-De. § 57; Schw.-So. § 60; Schw.Ru. § 40; R. j. L. § 33; R. ä. L. § 46; S.-W. § 85, 88; Oe. § 239.

Zu einer Steuerverkürzung zu führen geeignet ist eine unrichtige Angabe auch dann, wenn sie abgegeben wird bei Beantwortung der von zuständiger Seite, also den Steuerveranlagungsorganen an den Pflichtigen gerichteten Fragen. Diesen Fall führen dieselben Gesetze an mit Ausnahme von S.-W. § 88, 90 2. Fragen, die sich auf die Steuererklärung beziehen und nicht richtig beantwortet werden, sind hier zu unterscheiden von Fragen, die das

[1]) F. A. V. 15. Meisel: Finanzunrecht und Zwang.

anmeldungspflichtige Einkommen betreffen. Eine Verfehlung gegen erstere wird als Steuerhinterziehung bestraft. Falsche Nachweisungen der letzteren Art ziehen eine Geldstrafe bis zu 300 Mk. nach sich. Weitere Ausnahmen zeigen sich bei Ba., S.-M., O. Besonders erwähnt wird dabei die Fragestellung im Rechtsmittelverfahren in Sa., He., A., R. j. L., ä. L. Als auffallende Singularität erscheint die Bestimmung Sch.-Li. § 31, wonach unrichtige Angaben lediglich bei Erörterung einer vom Besteuerten erhobenen Reklamation auf dieserhalb an ihn ergangene Aufforderung mit Strafe belegt werden. Die Beschränkung des Hinterziehungsfalles auf die Reklamationsinstanz ist historisch erklärlich, sie entspricht einem präzisen Strafverfahren nicht.

Die Statuirung der Deklarationspflicht bedeutet eine Generalfrage über das Einkommen. Logisch müssen spezielle Fragen in Hinsicht auf Schuld und Strafe ebenso beurteilt werden. Wenn das für die erste Instanz richtig ist, so wird es nicht minder zutreffen für das Rechtsmittelverfahren. Hervorgehoben wird die Falschangabe zur Begründung eines Rechtsmittels in Pr, Brau, Li-De., O., S.-A.

Ba. geht noch etwas weiter und stellt den unwahren Angaben in der Steuerklärung solche in Gesuchen um Entfernung aus dem Steuerkataster und um Gewährung von Steuerabzügen und Steuerrückvergütungen gleich.

Am gründlichsten wirkt die Hinterziehung durch Unterlassung der Abgabe einer Steuerklärung, wenn eine Pflicht hiezu bestand. Diesen Fall sehen vor Ba., He. Art. 39 mit Beschränkung auf die absichtliche Unterlassung. S.-W. § 85 setzt Hinterziehungsstrafen nur auf Unterlassung der Anmeldung des zur ersten Abteilung der Steuerrolle gehörigen steuerpflichtigen Einkommens.

Aeußerst scharf ist die Bestimmung S.-M. Art. 37 2. das als Defraudanten denjenigen ansieht, welcher keine Steuerklärung abgibt, infolge dessen er von der Einschätzungskommission mit einer geringeren Steuer eingeschätzt wird, als ihm nach seinem wirklichen Einkommen gebührt, und die Unrichtigkeit dieser zu geringen Einschätzung nicht binnen 14 Tagen nach erhaltener Kenntnis bei dem Vorsitzenden der Einschätzungskommission anzeigt. Ha. § 15 unterwirft überhaupt bei Unterlassung der Angabe zu niedriger Einschätzung den Pflichtigen der Defraudationsstrafe.

Wenn man so der Einschätzung einen Vorteil nimmt, verschärft man das Deklarationsprinzip in bedeutendem Maß.

Der subjektive Thatbestand der Steuerhinterziehung setzt in allen Staaten ein wissentliches, absichtliches Zuwiederhandeln voraus. Lü., Bre., Ha. stellen dem wissentlichen Handeln die Fahrlässigkeit,

bzw. den gewissenlosen Leichtsinn gleich. Ba. knüpft die Legalstrafe an den objektiven Thatbestand.

Das Strafmaß besteht — von der Strafart braucht man nicht zu reden — in einem mehrfachen der gefährdeten Steuer. Wenn die Strafe der Schuld angepaßt werden soll, so muß ein Strafrahmen gegeben sein, der eine Individualisirung des Falles ermöglicht. Den 4—20fachen Betrag droht an He. Den 4—10fachen Betrag der gefährdeten Steuer beträgt die Strafe in Pr., Brau., Li.-De, Schw.-So., Schw.-Ru. Das gesetzliche Minimum ist 100 Mk. Ohne diese Mindeststrafe Sa., S.-A., R. ä. L. O. § 241 bestraft die Steuerhinterziehung mit Geldstrafe im Ausmaß des 3—9fachen jenes Betrags, um welchen die Steuer verkürzt, oder der Verkürzung ausgesetzt wurde. Wenn dieser Betrag nicht ziffermäßig genau festgestellt werden kann, so ist sein wahrscheinliches Ausmaß der Bemessung der Geldstrafe zu Grunde zu legen. Den 1, bezw. 4—16fachen Betrag bilden die Grenzen in S.-W. je nachdem Versuch oder Vollendung vorliegt. Geldstrafe bis zum 10fachen, im Wiederholungsfall bis zum 20fachen Betrag der gefährdeten Steuer wird verhängt in Lü., Bre., Ha. Absolutes Minimum und Maximum kennt nur Sch.-Li, indem es Geldstrafe von 10—300 Mk. zur Anwendung bringt. Die übrigen Gesetze statuiren eine der Höhe der vollendeten oder versuchten Defraudationssumme entsprechende Strafe, die den die Schuld bestimmenden Thatumständen keine Rechnung trägt. Der vierfache Betrag gilt in S.-Go. ebenso S.-Co., jedoch für den Versuchsfall bis zur Höchststrafe von 150 Mk.; ferner S.-M., R. j. L. Der fünffache Betrag ist angedroht bei unternommener, der 10fache Betrag bei erfolgter Hinterziehung in A.; der achtfache Betrag in O.; der zehnfache in Ba. Für den Fall ungenauer Ermittlung der hinterzogenen Summe hat Ba. Geldstrafe bis 5000 Mk., O. Geldstrafe bis 300 Mk. vorgesehen.

Nun ist klar, daß oft Fälle eintreten, bei denen Strafen solcher Höhe eine eklatante Ungerechtigkeit bilden würden. Der Gesetzgeber hat daher, wenn eine mildere Beurteilung am Platze ist, bloße Ordnungsstrafen aufgestellt. Weniger gravierend ist eine unrichtige Angabe, die wissentlich, aber nicht in der Absicht der Steuerhinterziehung gemacht worden ist. Hierher gehören die zahlreich vorkommenden Rechtsirrtümer und die denselben gleichzustellende Rechtsunkenntnis. Pr., S.-A., Brau., Li.-D., Schw.-Ru., Schw.-So., Oe. Auf Nachlässigkeit beruhende Unrichtigkeiten der Steuerangaben in wesentlichen Punkten werden in A., Sa., He. mit derselben Strafe bis 100 Mk. (50 fl) belegt. Ba. droht Ordnungsstrafen bis 300 Mk. an, wenn die Verfehlung auf einem Versehen beruht. Die Ordnungs-

strafe darf jedoch im einzelnen Falle die Legalstrafe nicht übersteigen. Alle anderen Staaten kennen für solche Zuwiderhandlungen Ordnungsstrafen nicht.

Wieder andere Strafsatzungen betreffen noch die Nichtachtung mannigfacher Kontrolvorschriften, die seinerzeit erwähnt wurden, deren verbundene Darstellung jedoch nicht von Interesse ist. Es erübrigte höchstens Oe. § 243 Delikt der Steuerverheimlichung anzuführen. Wer seiner Deklarationspflicht nicht rechtzeitig nachkommt oder die Anzeige der Empfänger steuerpflichtiger Dienstbezüge versäumt, wird um das 2—6fache jenes Betrags, um welchen die Steuer verkürzt oder der Verkürzung ausgesetzt wurde, bei Mangel der Verheimlichungsabsicht mit Geld bis 20 fl. bestraft.

So verhält sich das positive Recht. Im Anschluß daran kann man sich nicht versagen, die Forderungen, die lege ferenda sich aufdrängen, vorzubringen. Die Theorie ist sich in dieser Hinsicht einig. Das Strafmaßs elbst zeigt, daß man das Vergehen nicht eben streng bestraft. Für die Finanzstrafe liegt es vor allem nahe, geringe Mindestbeträge und hohe Meistbeträge zu fixiren, um die verschiedenen Grade des Verschuldens, der Vermögensverhältnisse und der Intelligenz adäquat treffen zu können. Die Finanzstrafe soll aber auch über Strafarten verfügen, nicht auf die Geldbuße allein angewiesen sein. Mit der materiellen, nur den Geldbeutel angehenden Maßregel, der überdies der Charakter einer polizeilichen Verfügung beigemessen wird, hilft man der Steuermoral nicht auf. Man muß direkt zu einer entehrenden Strafe greifen. Zu diesem Schluß gelangt man, wenn man die absichtliche, böswillige Hinterziehung dem Betrug gleichstellt. Die Ausdrücke Defraudation oder der etwas seltener gebrauchte Steuerbetrug weisen dem Steuervergehen die gebührende Stelle an; es sollte unter den Bereicherungsdelikten rangieren. Die Gewinnsucht prägt dem Thatbestand den Stempel besonderer Nichtswürdigkeit auf. Dies sollte berücksichtigt werden durch Comulation von Freiheitsstrafe und Geldstrafe.

Die fahrlässige Hinterziehung fällt nach dem Begriff des Betrugs aus. Dessen Definition ist aber nach geltendem Recht dahin abzugeben, daß er eine auf dem Weg der Täuschung einem andern zugefügte Schädigung seines ökonomischen Vermögens ist. Zu dem Vermögen gehören selbstverständlich Ansprüche auf Leistungen, Rechte auf Handlungen. Es sei erlaubt, die einzelnen Thatbestandsmomente als auch bei dem Steuervergehen bestehend nachzuweisen. Die Täuschung besteht in einem Vorspiegeln falscher oder Entstellen oder Unterdrücken wahrer Thatsachen. Die Casuistik ist beim Steuerbetrug immerhin beschränkt. Die Deliktshandlung wird sich

beziehen auf Einkommensbezüge, seien es nun solche, die man selbst perzipiert oder für deren Vertretung man haftet. Das Vorspiegeln falscher Thatsachen ist gleich zu setzen dem Behaupten falscher Thatsachen als wahr wider besseres Wissen. Es behauptet z. B. ein Steuerpflichtiger die Existenz von zu zahlenden Schuldzinsen, die in Wirklichkeit keineswegs vorhanden sind. Eine wahre Thatsache entstellen heißt sie anders hinstellen als sie in Wahrheit ist. Der häufigste Fall dürfte sein die zu niedrige Selbstangabe. Unterdrücken einer wahren Thatsache ist bewirken, daß die vorhandene Thatsache sich der Kenntnis eines andern entzieht, z. B. ein außerhalb des gewöhnlichen Zuschreibens in die Steuerpflicht eintretender Pflichtiger meldet sich nicht. Durch solche Handlungen muß ein Erfolg erzielt werden. Es muß das Vermögen eines andern geschädigt sein. In Anwendung auf unseren Fall ist der Andere das Staatswesen, die Staatskasse mit ihrem Anspruch auf Beitragsleistung. Das Bindeglied, das den Causalnexus herstellt, ist der durch die Handlung hervorgerufene Irrthum, in welchem befangen der Staat seine Forderung ermäßigt oder gar nicht geltend macht, vielleicht Rückersatz leistet. Daß die Verschaffung dieses Vermögensvorteils rechtswidrig ist, steht außer allem Zweifel. Wenn man nun auch einer Zusammenstellung mit dem Betrug nicht zustimmen möchte, so sollte doch wenigstens die privilegirte Stellung der Steuerhinterziehung beseitigt werden und durch Schaffung eines delictum sui generis Einreihung in die Fälle des Strafgesetzbuches stattfinden. Es ist zu hoffen, daß die Einsicht aller Volksklassen zu einer Entwicklung führen wird, die das Steuergewissen schärft.

Solange aber eine Veränderung der Verhältnisse nicht eintritt, ist es eine ganz empfehlenswerte Einrichtung, wenn die Geldstrafe bei vorliegendem Rückfall erhöht wird. Dagegen kann die Umwandlung der Geldstrafe in Haft nicht gebilligt werden. Sie würde nur den armen Sünder treffen. Mit Recht haben sich darum einige Staaten wie He, A. gegen dieselbe ausgesprochen. Hingegen ist die Aufnahme einer Bestimmung über den Fall der thätigen Reue nur anzuerkennen.

Zur strafrechtlichen Haftung tritt noch die zivilrechtliche, die Verpflichtung zur Nachzahlung der hinterzogenen Steuer. Strafe und Steuernachhebung sind ganz unabhängig von einander. Für beide laufen verschiedene Verjährungsfristen. Während die Verjährung der Strafverfolgung eine meist kurze ist — sie beträgt in Sa., S.-Go., R. ä. L., He., A. drei Jahre, Schw.-Ru. vier Jahre, Ba., S.-W., Schw.-So, Oe. fünf Jahre — sind mit Recht für die Steuernachzahlung die Fristen erstreckt worden. Der Pflichtige

soll den schuldigen Beitrag wenigstens nachzahlen, wenn er auch strafrechtlich nicht mehr belangt werden kann. Eine kleine Verschärfung wird dabei zuweilen noch ausgesprochen, indem die Zahlung von Verzugszinsen angefordert wird, wie in O., A., Ha, Bre., Lü. Die Verjährung vollzieht sich am schnellsten in Sch.-Li. § 35, indem für die Veranlagungsperiode die Nachzahlung verlangt werden kann; in fünfjähriger Frist in Sa. § 77, zu rechnen vom Anfang des Jahres, in dem die Verkürzung bekannt wird. Eine zehnjährige Frist läuft in Pr. § 67; O. Nov. Art. 9; S.-W. § 92; Li.-De. § 58; Brau. § 67; A. § 59; S.-M. Art. 38; Schw.-Ru. § 41; Schw.-So. § 62; R. ä. L.; § 46; S.-Gr. Nov. 94 § 7, eine fünfzehnjährige in R. j. L. § 33. Ha. § 13; Bre. § 12; Lü. § 22 setzen keine Frist fest. Ba. Art. 26 und He. Art. 41 lassen eine feste Norm vermissen.

Ist unterdessen ein Erbfall eingetreten, so kann nach § 30 R.-Str.-G.-B. die Strafe nur mehr vollzogen, nicht aber verhängt werden. Hingegen steht einer Nachzahlung nichts im Wege und zwar tritt hier eine Verkürzung der Fristen zumeist ein, nicht ohne Grund, da gerade im Anschluß an einen Erbfall die Verkürzung aufkommt und zur Kenntnis der Behörde gelangt. Eine Verjährungszeit von fünf Jahren hat Pr., Li.-De., Brau., S.-A., S.-Go, von zehn Jahren O., S.-W., Schw.-Ru., Schw.-So, R. ä. L., von fünfzehn Jahren R. j. L. Ha. hat eine nach dem Tode des Erblassers beginnende dreijährige Haftpflicht statuiert. Die Verbindlichkeit ist natürlich beschränkt in id, quod ad heredes perveuit. Oe. § 284 enthält bezüglich dieser Thatsache einen Verweis auf das Gesetz vom 18. III. 78. Für unverschuldet unrichtige Bemessung soll eine zweijährige Verjährungsfrist Anwendung finden.

Ba. Art. 19 enthält über diese Frage folgende Bestimmungen. „Nach dem Tod eines Pflichtigen, welcher infolge unterbliebener oder unrichtiger Steuererklärung zu wenig an Einkommensteuer entrichtet hat, sind die Erben und für den Fall der Teilnahme an der Gütergemeinschaft auch die Wittwe des Erblassers oder die Vertreter dieser Personen schuldig, innerhalb sechs Monaten vom Todestag des Erblassers an bei der Bezirkssteuerbehörde die zu wenig entrichteten Steuerbeträge, soweit solche nicht am Todestag des Erblassers verjährt sind, anzumelden und das doppelte derselben zu erlegen. Vom Todestag an läuft eine fünfjährige Verjährungsfrist. Zugleich wird die Rechtsvermutung aufgestellt, daß der am Todestag des Erblassers vorhandene Stand der Renten, insoweit als er den letztversteuerten Stand übersteigt, für den ganzen rückliegenden Zeitraum als steuerbar anzunehmen ist, falls

nicht ein höherer oder niedrigerer Stand aus bekannten Thatsachen sich ergibt oder ein niedrigerer Stand durch die Erben nachgewiesen ist." He. Art. 42 verpflichtet die Erben bei Hinterziehung des Erblassers den doppelten Betrag zu erlegen. Diese Verschärfung ist eine eminente und wenn überhaupt irgend eine, sehr geeignet, abschreckend zu wirken. Die Präsumption Ba. ist wohl praktisch; denn sie erleichtert und beschleunigt das Verfahren, aber sie bedeutet eine Abweichung von der Beweislast, zu Ungunsten der Erben, denen richtigerweise wohl nicht ein strikter Gegenbeweis zugemutet werden kann. Die Glaubhaftmachung dürfte in solchen Fällen ausreichen.

Die Verfahrensordnung ist eine verschiedene; die Strafe wird primär erkannt in einem sog. Strafbescheid: Wird diesem nicht freiwillig Folge geleistet, so steht die Untersuchung und Entscheidung dem Gericht zu. Die Verwaltungsbehörde wird überdies in Pr., Brau., Li-De., S.-A. ermächtigt unter das gesetzliche Minimum heruntergehen. In R. j. L. soll sogar vom Strafbescheid Umgang genommen werden, wenn freiwillige Zahlung erfolgt. In A. § 55 muß vor dem Erlaß des Strafbescheides dem Beschuldigten Gelegenheit zur Verantwortung gegeben werden. Für dieses Verfahren läßt sich Gutes nicht vorbringen. Mittelst Strafbescheides wirkt man nicht erzieherisch. Die öffentliche allgemeine Strafgerichtsbarkeit sollte hier eintreten, die privilegierte Stellung des Steuervorgehens auch in dieser Hinsicht beseitigt werden. Die gerichtliche Verhandlung ist ja auch möglich; aber es wird selten zu ihr kommen, da sie abhängig ist von einem Widerspruch des Pflichtigen, welchen dieser im Interesse seines guten Namens schon unterlassen wird. Die anderen Möglichkeiten — Wohnsitz des Beschuldigten außer Pr., Verzicht desselben, wie in Pr., Brau., Li.-De., sind zu selten als daß man sich nur irgend welche Wirksamkeit versprechen könnte.

Die Entscheidung über die Nachversteuerung liegt gänzlich in der Hand der Steuerorgane und zwar ist es durchgehends die Steuerbehörde, die hiemit betraut ist. Kommissionen sind mit dieser Aufgabe nur befaßt in Li.-De., S.-Go., S.-M., in letzterem nur für den Fall, daß nicht durch Strafverfahren schon die Höhe festgestellt ist. Das erstere Verfahren verdient ohne Zweifel den Vorzug; denn die Festsetzung einer Nachsteuer erfordert Untersuchungen, denen eine Behörde sicher eher gewachsen ist als eine Mehrheit von Laien.

Auch für diese Fälle ist ein Rechtsmittelverfahren ausgebildet. Ist durch Betreiben des Beschuldigten ein gerichtliches Verfahren anhängig geworden, so greift der im Strafprozeß geltende Instanzen-

zug Platz. In Oe. § 260 wird gegen die Entscheidung der erstinstanzlichen Steuerbehörde der Rekurs an die Finanzlandesbehörde gegeben, die allerdings schon richterliche Elemente enthält. Dritte Instanz bildet dann der Verwaltungsgerichtshof. In Hinsicht auf die Nachsteuerpflicht findet eine Garantie des Rechtes statt durch Beschwerde. Diese geht in Pr. Sa. an das Ministerium; in A. an die Reklamationskommission; in Li.-De., R. ä. L. an die Landesregierung, in S.-M. an die Einschätzungskommission; in Oe. ist ist das Instanzenwesen identisch mit dem in Straffestsetzungen. Es wird in dieser Hinsicht nichts Neues geboten.

§ 20. Steuererhebung.

Das Kapitel der Steuererhebung ist im Verhältnis zu seiner Wichtigkeit noch viel zu wenig durchgebildet. Einmal ist noch allzu sehr den Ministerialverordnungen Raum gegeben. Andrerseits aber ist die Regelung, soweit sie gesetzlich festgelegt ist, viel zu schematisch und trägt dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit, der auch hier gilt, nicht gerügend Rechnung.

Der Grundsatz lautet: Die allgemeine Einkommensteuer wird von dem Pflichtigen an den Staat gezahlt. Sie fließt aus der Tasche des Einzelnen in die Staatskasse, die sich eines Organs zur Hebung bedienen muß. Die Frage, welches am zweckentsprechendsten sei, ist nicht ohne Bedeutung. Und doch enthalten die Gesetze hierüber gar keine Klarheit, vielfach wird auf andere Steuergesetze verwiesen, oft gibt hiefür die Verfassung des Staats den Ausschlag. Es kann sich nur um zwei Möglichkeiten ernstlich handeln, entweder Einzug durch die staatlichen oder durch die kommunalgemeindlichen Organe. Die allgemeine Einkommensteuer ist eine staatliche Steuer. Es läge also nichts näher, als daß der Staat kraft seiner Steuerhoheit durch seine Organe die Erhebung bethätigte. Allein eine Reihe von Gesetzen überträgt dieses Geschäft den Gemeinden. Pr. § 73 2 bestimmt, daß die bisher zur örtlichen Erhebung der Klassensteuer verpflichteten Gemeinden die Steuer von Einkommen von nicht mehr als 3000 Mk. zu erheben haben. Schw.-Ru. § 44; Sa. § 78; Schw.-So. § 59; S.-Go. § 25; R. ä. L. § 43 läßt die Gemeinde in Thätigkeit treten, in den letzten drei Fällen die Ortssteuereinnehmer, also wohl Selbstverwaltungsorgane die Vereinnahmung vollziehen. Wenn nun ein gemeindlicher Beamter Einnehmer ist, so haftet die gesamte Gemeinde für ihn und für die richtige Abführung der Gelder an eine staatliche Kasse. Diese Haftung ist in Sa. und Schw.-Ru. ausdrücklich ausgesprochen. Weiter ist die Verantwortlichkeit der

Gemeinden nicht ausgedehnt, kann wohl auch nicht weiter erstreckt werden, da es an einem Grunde fehlt, daß der Gemeinde in Hinsicht auf die thatsächliche Beitreibung mehr zugemutet werden könne als dem Staat selbst. Die Einkommensteuererhebung geht auf Staatskosten. Es gewährt der Staat der Gemeinde eine Vergütung, die in Pr., Schw.-Ru. auf 2%, in Schw.-So. auf $2^1/_2$%, in R. j. L. $3^1/_3$%, in Sa. auf 1—4% der jeweils erhobenen Steuer bemessen ist. In Pr. kann auf Grund des Gesetzes vom 14. VII. 93 im Verordnungsweg den Gemeinden die Verpflichtung zur unentgeltlichen Steuererhebung auferlegt werden. Wenn eine solche Anzahl von Gesetzen diesen Modus bethätigt, so müssen schon erhebliche Gründe für denselben sprechen. Diese sind zumeist praktischer Natur. Mit dem Einzug durch die Gemeinde werden Interessen des Staates gewahrt. Es ist für ihn bequem, seine Geschäfte durch andere Organe vollziehen zu lassen, noch dazu, wenn die Kosten für ihn geringere sind. Den gemeindlichen Interessen wird genügt, da mit dieser Einrichtung der Forderung der Selbstverwaltung entsprochen wird. Neben diesem administrativen Moment kommt in Betracht die Thatsache, daß die Gemeindebeamten mehr mit der Bevölkerung verwachsen sind, ihr näher stehen, darum auch größeres Vertrauen genießen. Am gewichtigsten unter allen ist aber die Befriedigung der Einzelinteressen. Ganz richtig wird hier geltend gemacht, daß die Erhebung durch gemeindliche Beamte schonender erfolgen könne; denn die Verhältnisse des Einzelnen sind bekannt; man weiß, ob er Rücksicht verdient und kann seinerseits stunden, wozu jedenfalls die Staatssteuerbehörde nicht in erheblichem Umfang geeignet sein dürfte. Wenn nun gesagt werden soll, welches System [1]) den Vorzug verdient, so müssen die thatsächlichen Verhältnisse geprüft werden. Wo schon ein ausgebildeter Stamm von Staatssteuerbeamten vorhanden ist, besteht kein Anlaß, andere Organe einzuführen, wenn nur die sonstigen Bestimmungen über Erhebung den praktischen Bedürfnissen angepaßt sind.

Die veranlagte Steuer wird in vierteljährigen Beträgen erhoben in Pr. § 62; Schw.-So. § 59; Schw.-Ru. § 45; Lü. § 23; Brau. § 61; S.-W. § 81. In monatlichen Raten erfolgt der Einzug in S.-Co. § 25; Sch.-Li. § 34; in sechs Zielen in He. Art. 8; Ba. Art. 25. Halbjährigen Einzug kennt Oe. § 226, O. Art. 26 wenigstens für die Regel. Die anderen Gesetze überlassen die Festsetzung der Termine den obersten Behörden. Es werden zumeist auch Fristen für die Zahlung gewährt und zwar vierzehn Tage in

[1]) Bericht der Steuerkommission der Wü. Kammer der Abgeordneten. S. 228 ff.

Pr. oder nur acht wie in R. j. L., Schw.-Rud., S.-Go. Dabei ist den Pflichtigen stets das Recht gewahrt, mehrere Terminsbeträge bis zum Jahresbetrag gleichzeitig zu entrichten. R. j. L. § 31 gibt andererseits der Behörde die Befugnis, mehrere Termine zusammen erheben zu lassen. Dabei ist als allgemeiner Grundsatz acceptiert, daß die Zahlung der veranlagten Steuer durch die Eintragung von Rechtsmitteln nicht aufgehalten wird, sie vielmehr mit Vorbehalt späterer Erstattung [1]) in den vorgeschriebenen Fristen erfolgen muß. Das Rückforderungsrecht verjährt aber in R. j. L. § 32 in drei Jahren, in S.-W. § 82 in vier Jahren, in Sch.-Li. § 35 kann es mit Ablauf des betreffenden Steuerjahres nicht mehr geltend gemacht werden.

Mit den Steuerzielen kann ein bestimmter Zweck verfolgt werden. Man kann den Pflichtigen entgegen kommen, indem man eine größere Zahl von Terminen ansetzt. Es fällt manchen nicht ökonomisch veranlagten Leuten schwer, einen größeren Betrag beisammen zu halten, andere zahlen überhaupt lieber in kleinen Summen. Man darf dabei jedoch nicht verkennen, daß die Arbeitslast, also auch die Kosten dadurch eine Steigerung erfahren. Sodann ist zu erwägen, wie die Ziele zu legen sind. Hiefür gilt als Richtschnur der Satz, daß solche Termine zu vermeiden sind, an denen gewohnheits- und erfahrungsgemäß viele Zahlungen geleistet werden, andrerseits solche Termine zu bevorzugen sind, an denen der Pflichtige Zahlungsmittel aller Voraussicht nach besitzt oder besitzen könnte. Der 1. Januar würde sich also weniger eignen, wohl aber die Zeit nach der Ernte. Ba. Art. 25 befand es z. B. für gut, die Termine auf den 1. Dez., 1. Jan., 1. Febr., 1. Juli, 1. Aug. 1. Sept. zu legen. Was im Einzelnen das Richtige ist, muß sich aus den Verhältnissen des Landes ergeben.

Der Gesetzgeber trägt praktischen Bedürfnissen auch Rechnung, indem er gestattet, veranlagte Einkommensteuerbeträge niederzuschlagen, zu erlassen, zu stunden. Es liegt dies im Interesse des Einzelnen, wenn nämlich dem Pflichtigen mit Durchführung des Zwangsverfahrens unwiederbringlicher Schaden zugefügt würde, aber auch im Interesse der Verwaltung, da durch erfolgloses Beitreibungsverfahren Arbeit und Kosten erwachsen. Eine solche diskretionäre Befugnis ist gegeben in Pr. § 64; Li.-De. § 56; R. ä. L. § 45 3. Stundung wird gewährt in Sa. § 79; Brau. § 61 2; Erlaß in S.-W. § 84. Die Entscheidung steht zu der obersten Behörde, dem Ministerium. In Pr. ist die Regierung delegiert;

[1]) Annalen 1896 S. 102 ff. Gläßing: Recht der Rückerstattung.

in R. ä. L. ist der Landesherr nach Anhörung der Landesregierung befugt. Es ist aber anzunehmen, daß auch in andern Staaten ein Gnadenrecht des Landesherrn besteht, das vom Zwang der Gesetzgebung eine Ausnahme statuieren kann. [1])

Die Steuer zahlt der Pflichtige zumeist direkt. Bisweilen aber ist eine Vereinfachung insoferne zu konstatieren, als der Staat der Geschäftsvereinfachung halber nicht minder als um sicher zu seiner Steuer zu kommen, Dienstherrschaften und Arbeitgeber zu Steuerzahlern für ihr Personal, ihre Arbeiter macht, während der Arbeiter Steuerträger bleibt, was dem Arbeitgeber durch Gestattung des Lohnabzugs garantiert ist. Die mißliche Seite aber ist die, daß ein solches Verfahren ein Zeichen von großem Mißtrauen gegen eine ganze Klasse ist, daß auch ein neues Abhängigkeitsverhältnis begründet wird ohne dringende Nothwendigkeit. Es haften Dienstherrschaften, Prinzipale, Fabrikbesitzer, Handels- und Gewerbetreibende für die von ihren Privatbediensteten, Fabrikarbeitern, Gehülfen und Gesellen zu entrichtenden Einkommensteuerbeträge, soweit diese während der Dienstzeit fällig werden. Zur Schadloshaltung besteht dann ein Zurückbehaltungsrecht am Lohn oder der sonstigen Vergütung. Solches dekretiert ausführlich R. ä. L. § 44 2; R. j. L. § 31 b mit der Beschränkung auf Steuersätze erster Abteilung. Weiter ist dieser Modus üblich in Schw.-Ru. § 46; Sch.-Li. § 5; S.-Go. § 35; S.-W. § 83. O. Art 4 3. Letzteres unter Ausschluß des Einkommens aus Vermögen oder sonstigen Berechtigungen, falls es 150 Mk. übersteigt. Eher zu billigen ist die Haftung inländischer Teilhaber eines Geschäftes für die auswärtigen Teilhaber oder Inhaber. Lü. § 9; Bre. § 7 d; Ha. § 6. Die Vinkulierung ist ausgedehnt in den ersteren beiden Städten auf den inländischen Geschäftsführer.

In gewissem Sinne gehört hierher die Bestimmung Oe. § 238 über die Ungiltigkeit der auf die Ueberwälzung der Personaleinkommensteuer abzielenden Vereinbarungen.

In letzter Linie kommt nun noch eine Erörterung des „Wie" der Steuerzahlung in Betracht. Die Regel ist hier, daß der Pflichtige sein Geld zur Empfangskasse trägt und daselbst einzahlt. Hievon wird in den Gesetzen selbst oft eine Ausnahme statuiert, die dahin geht, daß Kassen, welche Gehälter, Pensionen und Wartgelder auszahlen, den fälligen Steuerbetrag jeweils abziehen können. Diese Einrichtung ist ganz zweckmäßig, indem dadurch ein erheblicher Geldbetrag gespart wird, der sonst unnützer Weise in Umlauf

[1]) Annalen 1892 S. 284. Joel: Gnadenrecht in Finanzsachen.

gesetzt werden müßte. So Ba. Art. 25 3; R. ä. L. § 44; S.-M. Art. 70; S.-Go, Art. 25; O. Art. 26 2; Oe. § 234. In der That gibt es auch für andere Fälle die Möglichkeit geldsparender Einrichtungen. So ist es in Berlin den Pflichtigen gestattet, durch sein Bankhaus zu zahlen. Noch vielmehr ausgedehnt ist diese bequeme Zahlungsweise, bei der übrigens kein Geld gebunden wird, in Oe. durch die vorzügliche, bis in die untersten Schichten des Volkes verbreitete Einrichtung der Postsparkasse.[1])

Diese wenigen Ausführungen zeigen schon, daß die Gesetzgebung der Frage der Steuererhebung allzu wenig Aufmerksamkeit zuwendet, eine Stellungnahme zu derselben in allen Beziehungen erforderlich ist.

Bei jeder Steuererhebung ist es unausbleiblich, daß sich Rückstände ergeben. Das natürliche ist, daß zuvor gemahnt wird, erst nach der Fruchtlosigkeit der Mahnung zur Exekution geschritten wird. Die Hansestädte knüpfen aber an die Saumsal einen direkten Nachteil, indem sie einen gebührenartigen Zuschlag erheben für die rückständigen Beträge, der in Lü. Nov. 95, 25 Pfg. von jeder angefangenen Mark, in Bre. § 12 2 $^1/_0$, in Ha. § 17 2 $^0_0$ beträgt. Eigenartig, aber ganz richtig ist der Grundgedanke des sächsischen Gesetzes v. 21. IV. 84, wonach säumige Abgabenpflichtige von öffentlichen Vergnügungsorten ausgeschlossen werden können.

Mit ein paar Worten ist noch zu streifen des Zuschlagswesen zur allgemeinen Einkommensteuer für kommunale Zwecke. Es ist nicht Gemeingut der Gesetze geworden, regelt auch nur eine Seitenbeziehung, die mit dem Wesen der allgemeinen Einkommensteuer nicht in Einklang zu bringen ist. Lediglich Pr. § 74 ff.; S.-M. Art. 71; R. ä. L., R. j. L. § 50 treffen hierüber Bestimmungen, auf deren Detail hier nicht einzugehen ist. Die Modifikationen beziehen sich einmal auf die Höhe des Existenzminimums,[2]) die sonst bei den verschiedenen Wohlstandsverhältnissen leicht drückend werden könnte. Der zweite Punkt betrifft den Schuldzinsenabzug,[3]) der auszuschließen ist, schon allein aus dem Grund, da für Kommunen mehr Besteuerung nach dem Prinzip von Leistung und Gegenleistung zur Bedeutung gelangt. Endlich spricht noch gegen dieses System, daß der mehrfach hervortretende Grundsatz, die rechtlich Zugehörigen steuern zu lassen, hier unhaltbar wird, in dem eine Minorität zur Tragung der schweren Steuerlast ver-

[1]) F. A. XIV. 349 ff. Schanz. Moderne Formen der Steuereinziehung in Berlin und in Oe.

[2]) F. A. IV. 1031. Schanz. Steuerreform in A.

[3]) F. A. VII. Bosse: Gemeindebesteuerung im Königreich Sa.

bunden würde. Für diesen Fall muß mehr denn je die wirtschaftlich zugehörige Bevölkerung herangezogen werden.[1])

Schlußwort.

Mit diesen Ausführungen glaube ich einen Ueberblick gegeben zu haben über die zur Zeit bestehenden allgemeinen Einkommensteuergesetze. Der materielle Teil war, wie natürlich, Gegenstand einer ausführlicheren Besprechung. Die kritische Prüfung dürfte hinlänglich gezeigt haben, daß es mit der Einfachheit dieser Besteuerung nicht so bestellt ist als gemeiniglich angenommen wird.

Ueber die Frage des Einkommensbegriffes ist der Gesetzgeber sich noch nicht genügend klar geworden. Auch hinsichtlich des Steuersubjektes bestehen diverse Verschiedenheiten. Alle anderen Gesichtspunkte sind mehr praktischer Natur. Das Material, das in Beziehung auf diese Punkte geboten wird, ist ein äußerst vielseitiges, wird auch wohl noch immer mehr durchgebildet werden; denn eine Reform führt zur andern. Da ist denn auch zu hoffen, daß die Staaten, die noch am Ertragssteuersystem festhalten, ihren Standpunkt verlassen. Es besteht dazu um so mehr Grund als ja kein Sprung ins Dunkle damit gewagt wird; denn die praktischen Erfahrungen anderer Staaten stehen zur Verfügung. Ueber das Ergebnis kann kein Zweifel bestehen, namentlich bei so ausgebildeten Ertragssteuern, wie sie Bayern besitzt. Es ist aber anzunehmen, daß mit der Zeit auch hier der Versuch gemacht wird, zuvor durch Einführung einer allgemeiner Einkommensteuer neben den Ertragssteuern das Publikum an diese zu gewöhnen. Die natürliche Entwicklung würde dann schon dahin führen, sie als Generalsteuer anzunehmen. Es zeigt das deutlich der Vorgang He. und neuerdings auch Ba. Ja, es könnte Bayern eben infolge seiner ausgebildeten Spezialsteuern ein Experiment vornehmen und das fundierte Einkommen höher belasten. Das Material hiezu ist sicherlich vorbereitet. Nachdem es unausbleiblich ist, daß auch hier in Bayern die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zum Durchbruch kommt, darf man auf das „Wann" der Einführung wohl gespannt sein.

[1]) F. A. IX. 380 ff. Schanz: Zur Frage der Steuerpflicht.

Inhalts-Uebersicht.

Seite

A. Objektive Steuerpflicht 2
§ 1. Der Einkommensbegriff im Allgemeinen 2
§ 2. Außerordentliche Einnahmen 9
§ 3. Vom steuerpflichtigen Einkommen 23
§ 4. Objektive Steuerbefreiungen 38
§ 5. Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens . . 50
§ 6. Die Einkommensquellen 58

B. Subjektive Steuerpflicht 63
1. Physische Personen 63
§ 7. Zuständigkeit im Reich 64
§ 8. Beziehungen zum Ausland 68
§ 9. Subjektive Steuerfreiheit 78
2. Juristische Personen 89
§ 10. Juristische Personen des öffentlichen Rechts . . 90
§ 11. Juristische Personen des Privatrechts 95

C. Steuersatz 104
§ 12. Steuertarif 105
§ 13. Ermäßigung der Steuersätze 120

D. Veranlagung 125
§ 14. Allgemeines 125
§ 15. Vorbereitung der Veranlagung 129
§ 16. Veranlagung 145
§ 17. Rechtsmittelverfahren 167
§ 18. Veränderungen im Steuerjahr 175
§ 19 Strafen 180
§ 20. Steuererhebung 188